

GE_GERICHTE ATA/536/2013 vom 27. August 2013

GE Cour de justice, 2013-08-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_536_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/536/2013 du 27 août 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/536/2013 del 27 agosto 2013

Regeste

Résumé: Une provision liée à une action civile en dommages-intérêts doit être comptabilisée, dans sa totalité, l'année où les faits l'ayant générée se sont produits, conformément au principe de périodicité. Le montant de la provision dépend de l'évaluation du risque encouru et correspond dans la mesure du possible à la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêt non publié du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1er mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).

En l'espèce, l'IFD 2005 est soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Quant à l'ICC 2005, il est régi par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en cinq parties et entrée en vigueur le 1er janvier 2001 en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Il y a en particulier lieu de mentionner la deuxième et la cinquième partie de cette loi, à savoir la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (ci-après : aLITPP-II) et la loi sur l'imposition des personnes physiques concernant la Détermination du revenu net – Calcul de l'impôt et rabais d'impôt – Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (ci-après : aLIPP-V). En vigueur depuis le 1er janvier 1993, la LHID est devenue obligatoire pour les cantons au 1er janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID). S'agissant des règles de procédure, elles sont soumises à la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1er janvier 2002. 3)

Les recourants contestent l'application du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux à l'égard de la provision de CHF 137'268,05. Celle-ci découle du risque supporté par l'époux d'être condamné par le juge civil à payer des dommages-intérêts pouvant s'élever jusqu'à CHF 2'000'000.-. Ils estiment que le montant de la provision doit être fixé chaque année, dès la survenance du risque et pendant toute la durée du procès civil, à hauteur du bénéfice retiré par le contribuable de son activité lucrative indépendante et résultant de son compte de pertes et profits.

a. Conformément aux art. 25 LIFD, 9 al. 1 LHID et 1 aLIPP-V, le revenu imposable se calcule en défalquant du total des revenus imposables, les déductions générales et les frais mentionnés respectivement aux art. 26 à 33a LIFD, art. 9 et 10 LHID et art. 2 à 8 aLIPP-V. Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD, art. 10 al. 1 LHID, art. 3

- 6/10 - A/4259/2011 al. 3 aLIPP-V). Font entre autres partie de ces frais, les provisions prévues aux art. 29 LIFD, art. 10 al. 1 let. b LHID et art. 3 al. 3 let. e aLIPP-V.

Peuvent notamment être constituées à la charge du compte de résultats, des provisions pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (art. 29 al. 1 let. a LIFD, art. 10 al. 1 let. b LHID et art. 3 al. 3 let. e ch. 1 aLIPP-V). Le montant de la provision doit dans la mesure du possible correspondre, tant en droit commercial qu'en droit fiscal, à la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation (R. DANON, in D. YERSIN/Y. NOËL (éd.), Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 63 n. 16).

Contrairement à l'amortissement qui constate de façon définitive la diminution de valeur d'un actif, la provision a un caractère provisoire (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 175 n. 288 ; R. DANON, op. cit., ad art. 63 n. 8). L'amortissement est la constatation comptable de la perte subie par la valeur d'actifs qui se déprécient avec le temps (R. DANON, op. cit., ad art. 62 n. 3 et 7), tandis que la provision n'est constituée que si, à la fin de l'exercice commercial, il apparaît sérieusement que le risque se réalisera (R. DANON, op. cit., ad art. 63 n. 19).

b. Dans le canton de Genève, l'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, une période fiscale correspondant à l'année civile (art. 1 aLITPP-II). La période fiscale (ou de taxation) coïncide ainsi avec la période de calcul (X. OBERSON, op. cit., p. 190 ss n. 346s et n. 351 ss). La taxation annuelle pour les personnes physiques est autorisée par le droit fédéral (art. 41 LIFD, art.

E. 16

LHID). Dans ce cas, des dispositions fédérales particulières s'appliquent notamment à la détermination du revenu imposable (art. 208 ss LIFD, art. 62 ss LHID). Elles ont un contenu similaire aux règles prévues par la aLITPP-II.

Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 210 al. 1 LIFD, art. 64 al. 1 LHID, art. 2 al. 1 aLITPP-II). Le produit de l'activité lucrative indépendante se détermine d'après le résultat de l'exercice commercial clos pendant la période fiscale (art. 210 al. 2 LIFD, art. 64 al. 2 LHID, art. 2 al. 2 aLITPP-II). Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante doivent clôturer leurs comptes à chaque période fiscale (art. 210 al. 3 LIFD, art. 64 al. 3 LHID, art. 2 al. 3 aLITPP-II). Ces dispositions concrétisent le principe de périodicité de l'impôt, équivalant du principe de l'étanchéité ou de l'indépendance des périodes fiscales ou des exercices comptables (ATF 130 V 518 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3). Il s'agit d'un principe fondamental en droit fiscal, unanimement reconnu par la doctrine et la jurisprudence (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.184/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.2 ; R. DANON, op. cit., ad art. 63 n. 13).

- 7/10 - A/4259/2011

c. A l'instar du revenu imposable et conformément au principe de la périodicité, les déductions ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1, 2A.128/2007 du 14 mars 2008 consid. 5.3 et 2P.184/2003 précité consid. 2.2 ; ATA/547/2012 du 21 août 2012 consid. 6 ; ATA/744/2010 du 2 novembre 2010 consid. 3 ; R. DANON op. cit., ad art. 63 n. 13 ; X. OBERSON, op. cit., p. 175 n. 288 ; Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983 in FF 1983 III p. 177). Les autorités fiscales peuvent s'écarter de la comptabilité si elle est contraire à des dispositions impératives du droit commercial ou à des prescriptions du droit fiscal. Elles sont en particulier autorisées à y apporter des corrections dans le but de rétablir le bénéfice effectivement réalisé durant l'exercice en cause (Arrêts du Tribunal fédéral 2A.128/2007 précité consid. 5.3 et 2P.184/2003 précité consid. 2.2).

En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants d'une part, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées d'autre part. Les déductions doivent être demandées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/547/2012 précité consid. 6 ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011 consid. 8 et les références citées).

d. Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif reprise par la chambre de céans, deux conditions doivent être réunies pour que les provisions soient admises : les faits qui sont la cause du risque de perte doivent s'être produits au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul ; le risque de perte doit être certain ou quasi certain, mais non nécessairement définitif. Par ailleurs, l'appréciation du risque doit être effectuée en tenant compte de tous les faits connus à la date du bouclage des comptes et non de faits ultérieurs qui viendraient confirmer ou infirmer le montant de la provision (ATA/744/2010 précité consid. 3 ; ATA/158/2010 du 9 mars 2010 consid. 4 et les références citées ; R. DANON, op. cit., ad art. 63 n. 14).

Les provisions pour des charges futures ne sont pas admissibles, car contraires au principe de périodicité. En particulier, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future, constituent des réserves ; en tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 ; ATA/158/2010 précité consid. 4).

- 8/10 - A/4259/2011 4.

En l'espèce, contrairement à l'avis des recourants, le principe de périodicité, exprimé aux art. 210 LIFD, art. 64 LHID, art. 2 aLITPP-II et applicable aux déductions, exige que la provision soit comptabilisée, dans sa totalité, l'année où les faits qui l'ont générée se sont produits. En effet, l'admission de la provision est subordonnée à l'existence d'un risque certain ou quasi certain, dont le montant doit être apprécié au moment de son inscription dans les comptes et correspondre, dans la mesure du possible, à la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Les recourants ont porté la provision liée aux actions civiles susmentionnées, dans les comptes de l'étude d'avocat, en 2004, pour un montant de CHF 215'262,60, alors que la somme totale en dommages-intérêts exigée par les demandeurs des actions civiles de CHF 2'000'000.- était connue des contribuables tant au moment de l'établissement de la comptabilité de l'étude d'avocat qu'au moment de la déclaration fiscale de 2004. Contestée dans son principe par l'AFC-GE, la provision de CHF 215'262,60 a été admise par le TAPI dans son jugement entrée en force du 10 janvier 2011, sans que son montant ne soit contesté par les contribuables, qui connaissaient indubitablement le montant total des dommages-intérêts de CHF 2'000'000.- réclamé à l'époux.

L'argumentation des recourants, selon laquelle le montant de la provision doit être établi chaque année en fonction du résultat positif de l'étude d'avocat, est dépourvue de tout fondement légal. En effet, d'une part, la loi ne prévoit pas l'existence d'un tel lien. D'autre part, une telle manière de procéder contreviendrait au principe de périodicité et à la loi. Le montant de la provision ne peut dépendre que de l'évaluation du risque encouru qui est à l'origine de la provision, et non d'autres critères tels que celui du bénéfice retiré de l'activité lucrative indépendante. C'est l'existence même de la réalisation (certaine ou quasi certaine) de ce risque qui permet au contribuable de se prévaloir d'une provision et de la porter en déduction du revenu imposable conformément aux art. 25 ss LIFD, art. 9s LHID et art. 1 ss aLIPP-V, et ce indépendamment du résultat positif ou négatif de l'exercice comptable. Par conséquent, la manière de comptabiliser la provision souhaitée par les recourants ne peut être admise, sous peine de violer la loi. Elle a pour conséquence qu'en 2005, les contribuables ne peuvent, au vu des circonstances particulières et du droit applicable, se prévaloir d'une provision supplémentaire de CHF 137'268.05. Une appréciation juridique erronée ne constitue au surplus pas un motif de révision (art. 147 LIFD, art. 51 LHID, art. 55 LPFisc). Pour ces motifs, le jugement du TAPI du 21 mai 2012 ainsi que les décisions sur réclamations et les bordereaux de l'AFC-GE portant sur l'IFC et l'ICC 2005 doivent donc être confirmés. 5.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

- 9/10 - A/4259/2011 * * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.