

GE_GERICHTE ATA/761/2013 vom 12. November 2013

GE Cour de justice, 2013-11-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_761_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/761/2013 du 12 novembre 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/761/2013 del 12 novembre 2013

Regeste

Résumé: Provision "pour risques non couverts par la RC" comptabilisée au bilan d'une société de gestion de fortune pour cause de risques d'exposition à des actions en dommages-intérêts de clients mécontents et à une action en récupération dite « clawback », suite à « l'affaire Madoff ». Le montant de la provision ne peut dépendre que de l'évaluation du risque encouru qui est à l'origine de la provision. C'est l'existence même de la réalisation (certaine ou quasi certaine) de ce risque qui permet à la contribuable de se prévaloir d'une provision et de la porter en déduction du revenu imposable. La probabilité que l'intimée fasse l'objet d'actions en dommages et intérêts ou en récupération en 2009 n'était pas établie et la condition de quasi-certitude du risque couvert par la provision, exigée par la jurisprudence, n'était pas remplie. La contribuable devait supporter l'absence de preuve. La provision litigieuse n'étant pas admissible fiscalement, il se justifiait donc de réintégrer ce montant dans son bénéfice imposable. Confirmation de la jurisprudence concernant la reprise sur les salaires excessifs, l'AFC a admis la méthode de calcul utilisée par le TAPI mais a contesté le montant du résultat net fiscal retenu dans cette opération. La réintégration de la provision totale dans le bénéfice imposable modifie le montant de la reprise sur les salaires excessifs. De ce fait, seul ce calcul doit être revu. Le recours a été partiellement admis et le dossier renvoyé à l'AFC pour notification de nouveaux bordereaux.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10).

Tel n'est pas le cas des conclusions de l'intimée concernant les salaires versés aux actionnaires salariés, qui sont tardives, le recours incident ou joint étant inconnu de la LPA (ATA/751/2013 du 12 novembre 2013 ; ATA/621/2013 du 20 septembre 2013; ATA/133/2012 du 13 mars 2012 consid. 2). 2)

Le litige concerne la détermination du bénéfice net imposable de la succursale genevoise de P _____ S.A.

- 9/15 - A/1997/2011 3)

L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 11 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 24 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15). Il se détermine en premier lieu par le compte de résultat (ATF 136 II 88 consid. 3.1). Aux termes de l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice imposable net comprend le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a) ; tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du

solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b) ; les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'art. 64 (let. c). Au regard de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, lu a contrario, les amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial peuvent être déduits fiscalement (ATF 137 II 353 consid. 6.1). L'objet de l'impôt correspond à l'accroissement de la fortune de l'entreprise durant l'exercice fiscal ; il frappe la différence de fonds propres entre le début et la fin de la période déterminante (ATF 136 II 88 consid. 3.1). Les mêmes règles valent pour l'ICC en vertu des art. 24 al. 1 LHID et 12 let. e LIPM. 4) a. En définissant le bénéfice imposable par renvoi au solde du compte de résultats, l'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance (« Massgeblichkeitsprinzip »), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 132 I 175 consid. 2.2 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.1).

b. Le droit suisse en matière de comptabilité commerciale impose à toute personne qui doit tenir une comptabilité de présenter un inventaire, un bilan et un compte de résultats à la fin de chaque exercice en respectant les principes généralement admis dans le commerce (cf. art. 957 ss de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220). Le compte de résultat reflète les résultats de l'entreprise durant l'exercice (art. 959b al. 1 CO). Les comptes doivent présenter la situation économique de l'entreprise de façon qu'un tiers puisse s'en faire une opinion fondée (art. 958 al. 1 CO). Eu égard au caractère sommaire de ces règles, l'autorité fiscale peut s'inspirer des normes IFRS (« International Financial Reporting Standards »), en tant que celles-ci expriment des règles généralement

- 10/15 - A/1997/2011 admises dans le commerce (ATF 136 II 88 consid. 3.2 à 3.4). Ainsi consacré, le principe de déterminance a pour conséquence que le droit fiscal incorpore les règles comptables et les principes d'établissement des états financiers qu'il reprend, et que ces règles et principes déterminent la base de calcul de l'impôt. Il appartient à la société contribuable d'établir l'existence d'une charge justifiée par l'usage commercial (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005).

c. Les règles matérielles comptables consacrent également le principe de la périodicité, qui veut que la totalité du bénéfice et des frais tombant dans une période donnée lui soient attribués temporellement. Le principe selon lequel les frais fonctionnellement rattachés à un exercice doivent être imputés au bénéfice de cet exercice, est lié au principe de réalisation (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 p. 364, et les références citées). 5)

L'AFC-GE allègue tout d'abord que la reprise de la provision pour charges futures devait être maintenue à hauteur de CHF 750'000.-. 6) a. Selon l'art. 63 al. 1 let. a LIFD, des provisions peuvent notamment être constituées à la charge du compte de résultats pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé.

Cette catégorie de provisions contient celles pour garanties ainsi que pour dommages-intérêts (Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III, p. 177 ; 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. 19, p. 850).

b. Pour être admise, la provision doit être justifiée par l'usage commercial et, conformément au principe de périodicité, porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.1 p. 359 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.1 ; ATA/532/2013 précité consid. 3 c et d et les arrêts cités). Est justifiée par l'usage commercial toute provision portée au passif du bilan qui exprime le fait que le résultat de l'exercice ne peut pas être tenu pour définitif ; cette correction prévient le risque que le résultat ne soit pas conforme à la réalité et qu'une perte apparaisse ultérieurement, qui existait déjà au moment du bouclage des comptes. Encore faut-il que ce risque de perte soit réel et concret (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.3 et les références citées). Les provisions sont par nature passagères et doivent être dissoutes, soit au moment de la survenance de l'événement en couverture de la charge ou de la perte pour lesquelles elles ont été constituées, soit au moment de la disparition de la cause de leur existence.

- 11/15 - A/1997/2011

c. Selon la jurisprudence constante de la chambre administrative, 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 faite 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/2538/2007 du 9 mars 2010 ; ATA/607/2008 du 4 février 2009 et les références citées). 7) a. Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ajoutés au bénéfice net imposable (art. 12 let. e LIPM ; 24 al. 1 let. a LHID ; 58 al. 1 let. b LIFD), notamment une provision non justifiée. Quant aux provisions qui ne se justifient plus, elles sont ajoutées au bénéfice imposable (art. 63 al. 2 LIFD).

b. Pour juger de la justification commerciale de la provision, il convient d'examiner la situation concrète de l'entreprise, notamment s'il y a des actions en dommages et intérêts en suspens. Les provisions pour dommages et intérêts sont admises si elles se rapportent à des événements ayant déjà eu lieu et pour lesquels il n'existe pas de couverture d'assurance (RF 1983, p. 49 ; R. DANON, op. cit., ad art. 63 n. 19, p.850). Les provisions constituées en prévision de risques potentiels ne sont pas conformes à l'usage commercial. Pour être acceptées, les provisions doivent prévenir des pertes imminentes ou parer à des risques menaçants découlant d'engagements ou de charges encourues, et non pas couvrir des risques aléatoires (Division Etudes et supports / AFC, juin 2012, L'imposition des personnes morales, in Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI, ch. 411.3, p. 56).

Lorsque des provisions, qui ont été passées en charge du compte de résultat, ne sont pas admissibles, l'autorité fiscale est en droit de procéder à la dissolution de la provision (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011, consid. 3.1). La dissolution d'une provision est susceptible d'intervenir dès qu'elle n'est plus justifiée commercialement,

engendrant une correction en défaveur du contribuable (R. DANON, op. cit., ad art. 58 n. 41 et 67).

c. Conformément à la jurisprudence, (Archives de droit fiscal, tome 12, page 438) l'entreprise ne peut se soustraire à l'imposition d'une provision devenue sans objet en alléguant que celle-ci n'était plus justifiée par l'usage commercial depuis plusieurs périodes fiscales déjà et qu'elle aurait dû être imposée auparavant (P. LOCHER, Kommentar zum DBG – 2ème partie, 2004, ad. art. 29, p. 150, n. 7). 8)

La maxime d'office est applicable à la détermination de la dette fiscale. L'administration fiscale supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments

- 12/15 - A/1997/2011 imposables et, selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_288/2008 du 1er octobre 2008 consid 4.4 et les références citées ; ATA/207/2008 précité). 9)

En l'espèce, en 2008, la contribuable a attribué à la provision « pour risques non couverts par la RC » un montant de CHF 250'000.-, faisant figurer à son bilan une provision totale de CHF 750'000.-. Elle argue qu'elle était exposée à des actions en dommages-intérêts de clients mécontents et à une action en récupération dite « clawback », suite à « l'affaire Madoff » qui avait éclaté en décembre 2008. Son exposition aux risques liés à l'affaire susmentionnée s'élevait, selon elle, à environ CHF 25'000'000.-. En outre, de tels risques n'étaient pas couverts par sa RC.

Le montant de la provision ne peut dépendre que de l'évaluation du risque encouru qui est à l'origine de la provision. C'est l'existence même de la réalisation (certaine ou quasi certaine) de ce risque qui permet à la contribuable de se prévaloir d'une provision et de la porter en déduction du revenu imposable. Or, celle-ci n'établit pas les risques encourus ni ne justifie le montant total de la provision inscrit au bilan fin 2008. La nécessité d'ajouter un montant de CHF 250'000.- à la provision existante n'est pas non plus démontrée. Elle ne motive pas le calcul de cette provision ni ne prouve que les montants provisionnés chaque année depuis 2005 correspondent effectivement à des risques concrets et imminents à la fin 2008. Les décaissements futurs en lien avec « l'affaire Madoff » ne sont également pas développés ni estimés de manière convaincante. La probabilité qu'elle fasse l'objet d'actions en dommages et intérêts ou en récupération en 2009 n'est pas établie et la condition de quasi-certitude du risque couvert par la provision, exigée par la jurisprudence, n'est pas remplie.

Au vu des pièces produites et du défaut d'explications données par la contribuable, cette dernière doit supporter l'absence de preuve étant donné que les conditions pour la constitution d'une provision diminuant son bénéfice imposable ne sont pas réunies en l'espèce.

En conséquence, la provision litigieuse ne remplit pas les exigences décrites ci-dessus et n'est pas admissible fiscalement. Il se justifie donc de réintégrer le montant de CHF 750'000.- dans le bénéfice imposable de la contribuable. 10) Concernant la reprise sur les salaires excessifs, l'AFC-GE admet la méthode de calcul utilisée par le TAPI mais conteste le montant du résultat net fiscal retenu dans cette opération.

- 13/15 - A/1997/2011

En effet, la réintégration de la provision totale de CHF 750'000.- dans le bénéfice imposable modifie le montant de la reprise sur les salaires excessifs. De ce fait, seul ce calcul doit être revu. 11) En l'occurrence, le montant relatif aux salaires annuels de base fiscalement admissible retenu par la TAPI et non contesté par les parties s'élève au total à CHF 2'080'469.-. C'est donc ce montant qui sera pris en compte.

La rémunération effective des intéressés a été de CHF 827'298.85 pour M. S_____, CHF 789'166.85 pour M. R_____, CHF 783'534.85 pour M. Z_____, CHF 618'666.85 pour M. M_____ et CHF 595'166.85 pour M. L_____, soit un total de CHF 3'568'834.-.

Le supplément calculé en fonction du chiffre d'affaires qui entre en ligne de compte dans le calcul du salaire excessif ne change pas et se détermine comme suit :

Pour ce qui est du bénéfice déterminant, l'admission de la reprise de la provision « pour risques non couverts par la RC » dans sa totalité aboutit à un montant de CHF 941'379.-, à savoir le bénéfice net comptable de CHF 183'712.- auquel s'ajoute la reprise non contestée de CHF 7'667.- et la reprise confirmée par la chambre de céans de CHF 750'000.-.

Résultat net fiscal 941'379 Salaires effectifs

3'568'834 Salaires effectifs 3'568'834

Salaires de base -2'080'469 ./.. Rémunération maximum totale :

Supplément en fonction du CA -129'043 Salaires de base -2'080'469 Sous-total 2'300'701

Supplément en fonction du CA -129'043

Nombre employés : 1 à 20

Part du bénéfice supplémentaire 1/3 -766'900 (2'976'412)

Part du bénéfice imposable 2/3 1'533'801 Salaires excessifs

592'422

Preuve

Résultat net fiscal 941'379

Salaires excessifs 592'422

Bénéfice minimum 1'533'801

Chiffre d'affaires % Supplément 2,0% jusqu'à 1 million 1'000'000 2,0% 20'000 1,8% entre 1 et 5 millions 4'000'000 1,8% 72'000 1,6% plus de 5 millions 2'315'212 1,6% 37'043

7'315'212

129'043

- 14/15 - A/1997/2011

Le montant des salaires excessifs est dès lors ramené à CHF 592'422.- au lieu de CHF 759'088.- comme retenu par le TAPI. 12) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Le jugement entrepris sera annulé. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour notification de nouveaux bordereaux IFD et ICC 2008 conformément aux considérants du présent arrêt. 13) Vu l'issue de litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la contribuable et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA). * * * * *

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