

GE_GERICHTE ATA/945/2020 vom 22. September 2020

GE Cour de justice, 2020-09-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_945_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/945/2020 du 22 septembre 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/945/2020 del 22 settembre 2020

Regeste

Résumé: Arrêt suite à un retour du TF. Confirmation de la reprise de la provision pour litiges au motif que celle-ci ne respecte pas le principe de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux.

Erwägungen

E. 23

novembre 2015 consid. 3).

Une provision pour litiges, en soi admissible (Markus REICH/ Marina ZÜGER, in : Martin ZWEIFEL/ Peter ATHANAS [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, 2ème éd., 2008, n. 18 ad art. 29 LIFD ; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. I, 2001, n. 13 ad art. 29 LIFD), concerne les risques liés à une prétention découlant d'une action judiciaire en cours (Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., n. 19 ad art. 63 LIFD).

Le Tribunal fédéral a par ailleurs précisé qu'un contribuable ne pouvait constituer de provisions « pour accidents non liquidés » en l'absence de preuves telles que des indications exactes des faits et des procédures en cours accompagnée du mode de calcul du dommage redouté (arrêt du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 6.2).

- 12/17 - A/492/2018

d. Deux conditions doivent être réunies pour que les provisions soient admises : les faits qui sont la cause du risque de perte doivent trouver leur origine au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul (en d'autres termes, les événements qui sont la cause d'une dépense effective ou vraisemblable dont le montant est indéterminé à la date de clôture du bilan, doivent s'être produits durant l'exercice commercial en cours : arrêts du Tribunal fédéral 2A.90/2001 du

E. 25

janvier 2002 consid. 3.2 = RDAF 2002 II 315 ; 2C_945/2011 du 12 octobre 2012 consid. 2.2) ; et 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_581/2010 précité consid. 3 ; 2C_392/2009 du 23 août 2009 consid. 2.1 et les références citées ; ATA/223/2020 du 25 février 2020 consid. 4c).

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 précité 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 (Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL op. cit., n. 41 et 67 ad art. 58 LIFD).

e. S'agissant des déductions autorisées par la loi, leur caractère d'exception à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue (ATA/858/2018 du 21 août 2018 ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014 et les références citées). 5)

Dans une affaire où la recourante avait constitué une provision « en vue d'assurer une protection contre tout éventuel risque de litige au niveau juridique », la chambre administrative a jugé que « même si un tel risque ne [pouvait] être exclu d'un point de vue théorique, il n'[était] ni certain, ni quasi-certain, comme l'exige[ait] la jurisprudence susmentionnée. La recourante n'a[vait] d'ailleurs pas allégué qu'il se serait réalisé durant les périodes fiscales litigieuses (...). Les risques encourus [étaient] ainsi seulement estimés, ce qui ressort[ait] d'ailleurs du mode de constitution de la provision, forfaitaire » (ATA/829/2013 du 17 décembre 2013).

Dans une autre cause concernant une 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 », la chambre administrative a jugé que le montant de la provision ne pouvait pas dépendre que de l'évaluation du risque encouru qui était à l'origine de la provision. C'était l'existence même de la réalisation (certaine ou quasi certaine)

- 13/17 - A/492/2018 de ce risque qui permettait à la société de se prévaloir d'une provision et de la porter en déduction du revenu imposable. La seule probabilité que la société fasse l'objet d'actions en dommages et intérêts n'était pas suffisante à cet égard. La quasi-certitude du risque couvert par la provision, exigée par la jurisprudence, devait être établie (ATA/174/2016 du 23 février 2016).

Dans une affaire présentant certaines similitudes avec le cas d'espèce, la chambre de céans a confirmé le refus d'admettre une provision pour litige comptabilisée en 2009 par une personne ayant agi en qualité de liquidateur d'une société et à qui l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) réclamait le paiement de l'impôt anticipé sur les excédents de liquidation. En qualité de professionnel dans le domaine de la finance et de la comptabilité, il ne pouvait ignorer les obligations de solidarité du liquidateur. Ces obligations lui avaient d'ailleurs été rappelées par l'AFC-CH par courriers des 24 octobre 2003, 31 mars et 19 mai 2004. Par décision du 18 mai 2007, l'AFC-CH avait confirmé le montant de la créance d'impôt et avait déclaré en outre le liquidateur solidairement responsable. Cette décision avait été confirmée par le Tribunal fédéral par un arrêt du 13 avril 2010. Dans la mesure où l'intéressé ne s'était jamais trouvé, pour des raisons qu'il n'avait pas explicitées, dans la possibilité de fournir à l'AFC-CH, les renseignements lui permettant de s'exempter de sa responsabilité solidaire pour le paiement de la créance d'impôt anticipé, le risque qu'il doive s'acquitter dudit impôt était réel, à tout le moins dès l'exercice 2004. Le recourant n'était pas en droit de différer jusqu'en 2009 la comptabilisation de la provision commerciale destinée à couvrir ce risque. Dans la mesure où celui-ci ne peut être relié avec l'exercice comptable 2009, mais concerne des exercices précédents, l'autorité intimée était en droit, par application du principe de détermination, de

refuser l'écriture comptable figurant pour la première fois au passif du bilan 2009 de l'entreprise de l'intéressé (ATA/777/2016 du 13 septembre 2016).

S'agissant du moment où la provision doit être comptabilisée, dans un arrêt, le Tribunal fédéral a constaté que le recourant avait fait face à une plainte pénale déposée contre lui en juin 2007, en raison de son activité de « card sharing » ; des mesures d'instruction avaient été effectuées dès l'automne 2007 par le magistrat en charge du dossier. Le recourant ne niait par ailleurs pas qu'il était conscient que son activité de card sharing était risquée et qu'il était exposé à restitution. Dans ces circonstances, le recourant devait faire apparaître ce risque inhérent dans sa comptabilité par la comptabilisation d'une provision, ce qu'il n'avait jamais fait, ni en 2006, ni postérieurement, et ce alors même qu'il a été confronté concrètement à une plainte pénale et à des conclusions civiles en restitution du gain dès 2007. Faute de comptabilisation, il n'était pas nécessaire de trancher le point de savoir si de telles provisions auraient été admises comme charges justifiées par l'usage commercial pour chacune des périodes fiscales litigieuses, soit les années 2006 à 2009 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_455/2017 précité consid. 6.4) ; par les

- 14/17 - A/492/2018 considérations qui précèdent, le Tribunal fédéral semble retenir que c'était lors du dépôt de la plainte, voire au début de l'instruction de celle-ci, qu'une telle comptabilisation eût dû intervenir. 6) a. Dans une première argumentation, la recourante soutient qu'ayant perçu les honoraires pour l'activité exercée par M. D_____ pour son compte en faveur de sa filiale française, elle était solidairement responsable aux côtés de celui-ci, au sens de l'art. 155A al. 3 CGI, des impôts français qui lui étaient réclamés.

Si il semble, à la lecture de la disposition française précitée ■ qui n'appartient au demeurant pas à la chambre de céans d'interpréter ■ que la recourante serait effectivement solidairement responsable, au côté de M. D_____, des montants dus au fisc français, aucun élément au dossier ne permet de retenir qu'un risque qu'on lui réclame ces montants existait réellement. En effet, si un tel risque ne peut être exclu d'un point de vue théorique, il n'est ni certain, ni quasi-certain, comme l'exige la jurisprudence susmentionnée. Il sied en particulier de relever que, contrairement à ce qui prévalait dans l'affaire précitée (ATA/777/2016), dans laquelle le liquidateur avait été formellement interpellé par l'AFC-CH sur sa responsabilité solidaire et avait pris part à la procédure judiciaire, la recourante n'a jamais été visée par la procédure intentée contre M. D_____ par les autorités françaises, ni n'y a jamais participé d'une quelconque manière. Seul M. D_____ a été visé et condamné par les autorités françaises. Rien dans le dossier ne permet par ailleurs de penser qu'il soit insolvable. Enfin, tant la recourante que M. D_____ devraient être actionnés en Suisse, de sorte qu'à nouveau rien ne permet de retenir un risque certain ou quasi certain que l'intéressée soit recherchée pour un paiement équivalent au montant la provision litigieuse.

Par ailleurs, même à admettre l'existence d'un risque certain ou quasi-certain, celui-ci aurait été réel, à tout le moins dès l'exercice 2013, voir depuis 2012 déjà. Il ressort en effet du dossier que le fisc français a indiqué le 14 novembre 2012 déjà à M. D_____ qu'il était susceptible de faire l'objet de rectifications fondées sur les dispositions de l'art. 155A CGI. Le 18 décembre 2012, le précité s'est vu adresser une proposition de rectification concluant à l'imposition se fondant sur l'art. 155A CGI pour les montants perçus par A_____ au titre des prestations de services qu'il aurait personnellement réalisées en 2009, pour le compte de cette société, au bénéfice de C_____. Le 18 avril 2013, le fisc a maintenu en totalité les chefs de redressements et les pénalités, position qu'il a confirmée par décision du 22

octobre 2013. Il ne fait au demeurant aucun doute que la procédure initiée en 2012 par le fisc français à l'encontre de M. D_____, administrateur, actionnaire majoritaire et salarié de la recourante, était connue de cette dernière dès son origine.

b. La recourante argumente subsidiairement que le redressement fiscal subi par M. D_____ devait être considéré comme une charge imposée par l'exécution de

- 15/17 - A/492/2018 son travail et que ce dernier disposait donc, en application de l'art. 327a CO, d'une créance en remboursement à son encontre, justifiant la comptabilisation de la provision litigieuse.

En l'occurrence, force est de constater qu'aucun élément au dossier ne laisse à penser qu'il existait un risque certain ou même quasi certain d'action de la part de M. D_____ contre la recourante durant l'année fiscale litigieuse, soit en 2014. Aucune action judiciaire, ni même extrajudiciaire, n'a été intentée par ce dernier durant cet exercice, ni même à ce jour à la connaissance de la chambre de céans. Par ailleurs, la renonciation à la prescription signée entre M. D_____ et la recourante ne l'a été qu'en 2018. Elle ne saurait fonder une preuve, ainsi que semble l'invoquer la recourante, de l'existence d'un risque certain ou quasi certain d'action de la part de son employé à son encontre. Il sera d'ailleurs relevé qu'à teneur de ladite renonciation, celle-ci était valable jusqu'au 31 janvier 2020, et la recourante ne prétend pas qu'elle aurait été renouvelée. En réalité, il apparaît que la recourante s'est fondée sur des risques hypothétiques futurs, de sorte que l'exigence de la quasi-certitude du risque couvert par la provision posée par la jurisprudence n'est pas remplie en l'espèce.

Compte tenu de ce qui précède, la question de savoir si le redressement fiscal imposé à M. D_____ peut être qualifié de charge imposée par l'exécution de son travail, qui justifierait l'existence d'une créance envers la recourante pouvant être qualifiée de charge justifiée par l'usage commercial pour cette dernière, peut souffrir de rester indécise. 7)

La recourante argumente encore, après avoir rappelé que la provision doit être constituée l'année au cours de laquelle l'action judiciaire dont elle couvre les risques a été introduite, qu'il était parfaitement justifié d'attendre la décision du 31 mars 2014 pour constituer la provision litigieuse dans la mesure où M. D_____ avait contesté les différentes reprises et qu'il considérait que ses arguments étaient susceptibles de modifier l'issue du dossier fiscal français. Ce raisonnement ne saurait toutefois être suivi. Comme susmentionné, le litige opposant M. D_____ et le fisc français a démarré en 2012, voire au plus tard en 2013, de sorte que la constitution d'une provision en 2014 ■ pour autant qu'un risque certain ou quasi certain puisse être admis, ce qui n'est pas le cas ■ ne respectait pas le principe de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux. Le litige s'est par la suite poursuivi durant plusieurs années, pour aboutir à la décision du Conseil d'État de la République française du 21 novembre 2019 rejetant définitivement la position de M. D_____.

Il résulte de ce qui précède que le recours, mal fondé, doit être rejeté. 8)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 16/17 - A/492/2018