

GE_GERICHTE A/710/2009 vom 8. Dezember 2010

GE Cour de justice, 2010-12-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_710_2009

FR: GE_GERICHTE A/710/2009 du 8 décembre 2010

IT: GE_GERICHTE A/710/2009 del 8 dicembre 2010

Regeste

; PROVISION POUR RISQUES ET CHARGES ; PERTE(ARGENT) ; IMPUTATION DES PERTES | LIFD.27; LIPP-V.3.al.3.let.d;

Volltext

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 08.12.2010 A/710/2009

Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 08.12.2010

A/710/2009 Ginevra Tribunal amministratif de première instance en matière fiscale

08.12.2010 A/710/2009

; PROVISION POUR RISQUES ET CHARGES ; PERTE(ARGENT) ; IMPUTATION DES PERTES | LIFD.27; LIPP-V.3.al.3.let.d;

A/710/2009 DCCR/1772/2010 du 08.12.2010 (ICCIFD) , PARTIELMNT ADMIS

Descripteurs : ; PROVISION POUR RISQUES ET CHARGES ; PERTE(ARGENT) ;

IMPUTATION DES PERTES Normes : LIFD.27; LIPP-V.3.al.3.let.d; En fait En droit Par ces motifs RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE POUVOIR JUDICIAIRE

A/710/2009 ICCIFD DCCR/1772/2010 DÉCISION DE LA COMMISSION

CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE du 8 décembre 2010

dans la cause Monsieur X___ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS (Impôt fédéral direct,

cantonal et communal 2003) EN FAIT X___ (ci-après le contribuable ou le recourant) est

associé indéfiniment responsable dans la société en commandite A___ & Cie qui a été

dissoute le 30 août 2006 et dont la raison sociale est devenue « A___ & Cie, en liquidation

». B___ en est l'associé commanditaire. La taxation 2002 du contribuable est entrée en

force, faute d'avoir fait l'objet d'une réclamation. En 2003, A___ & Cie a réalisé une perte

se montant à 1'237'158 fr. La part afférente au contribuable – mentionnée dans sa

déclaration fiscale 2003 – a été fixée à 368'579 fr. (soit ½ fois la perte moins 250'000 fr.).

Les frais généraux de A___ & Cie comprenaient une rubrique « direction générale » d'un

montant de 4'685'946 fr. Donnant suite à une demande de renseignements de

l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration), le contribuable a expliqué par

pli du 8 juillet 2005 que le poste « direction générale » comprenait notamment une perte sur

participation C___ SA (société dissoute le 19 décembre 2003 et radiée du Registre du

commerce), s'élevant à 4'656'759 fr. 58. Au 31 décembre 2003, les fonds étrangers de C___

SA comportaient une créance postposée A___ & Cie d'un montant de 4'660'977 fr. 28. En

2002, cette société avait réalisé une perte de 917'885 fr. 67 et ses fonds propres étaient

négatifs. Ils totalisaient -4'115'949 fr. 62. La créance postposée de A___ & Cie se montait à

2'750'000 fr. Par pli du 18 novembre 2005, le contribuable a transmis à l'administration

copie du contrat du 18 décembre 2003, par lequel C___ SA a vendu à A___ & Cie le yacht

D___ pour l'équivalent de 3'111'800 fr., étant précisé que ce navire avait subi une avarie au

niveau de son mât. Le contribuable a fourni le détail de la créance postposée de A___ & Cie, totalisant 4'660'977 fr. 28. Le 4 janvier 2007, l'administration a notifié au contribuable un bordereau de taxation ICC 2003 d'un montant de 506'621 fr. 65, calculé sur la base d'un revenu imposable de 1'413'305 fr. au taux de 2'239'721 fr. et d'une fortune imposable de 4'861'823 fr. au taux de 6'509'668 fr. Elle lui a également notifié un bordereau de taxation IFD 2007 d'un montant de 177'755 fr. 50, calculé sur la base d'un revenu imposable de 1'545'700 fr. au taux de 2'242'500 fr. Ce faisant, l'administration n'a notamment pas accepté la perte sur participation, pour le motif que la justification de cette perte n'était pas probante. Le contribuable a élevé réclamation par acte du 2 février 2007. Il a fait valoir que le libellé « perte sur participation » n'était pas tout à fait exact. La charge correspondait à une provision pour perte sur créance. La perte sur participation C___ SA ou plus précisément la provision pour perte s'élevait à 35'000 fr. compte tenu des éléments enregistrés par A___ & Cie en 2003. Le détail de la créance de cette société à l'encontre de A___ & Cie avait été transmis à l'administration le 18 novembre 2005. A___ & Cie, en sa qualité d'actionnaire, avait été contrainte de soutenir financièrement par des avances en compte courant, sa filiale C___ SA, compte tenu de la mauvaise marche des affaires de cette dernière société. La créance ayant été partiellement compensée par la reprise en décembre 2003 du Yacht D___ par A___ & Cie, le solde de 4'660'977 fr. devait être considéré comme irrécouvrable en raison de la cessation des activités, de la mise en liquidation et de la radiation du Registre du commerce de C___ SA. La perte sur créance de 4'656'759 fr. 58 représentait une charge justifiée par l'usage commerciale et était fiscalement déductible. La réclamation portait également sur d'autres points (rendement d'immeubles locatifs ou loués et valeur de l'immeuble sis rue Fendt 10) qui ne sont actuellement plus litigieux. Par décisions du 23 janvier 2009, l'administration a admis partiellement la réclamation en tant qu'elle concernait le rendement d'immeubles locatifs et l'a rejetée pour le surplus. S'agissant de la perte sur participation, elle a fait valoir que le bilan 2002 de C___ SA faisait apparaître que cette société était obérée. A___ & Cie aurait donc déjà dû comptabiliser une provision à cette époque, puisque le risque de perte sur créances existait. Afin de respecter les principes d'imparité et d'étanchéité, l'administration ne pouvait admettre la constitution d'une provision pour perte sur créance en 2003. Le même jour, l'administration a notifié au contribuable un bordereau de taxation ICC 2007 rectificatif d'un montant de 448'955 fr. 90, calculé sur la base d'un revenu imposable de 1'288'042 fr. au taux de 2'109'665 fr. et d'une fortune imposable de 3'234'430 fr. au taux de 4'696'108 fr. Elle lui a également notifié un bordereau de taxation IFD 2007 rectificatif d'un montant de 162'828 fr. 50, calculé sur la base d'un revenu imposable de 1'415'900 fr. au taux de 2'112'400 fr. Par acte du 23 février 2009, le contribuable a déféré les décisions du 23 janvier précédent à la Commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après la commission. Le recourant a fait valoir que les comptes de A___ & Cie bouclés au 31 décembre 2002 ne faisaient état d'aucune provision sur la créance à l'encontre de C___ SA, car il existait à cette date, une incertitude quant à l'éventualité ou à l'étendue possible d'une perte sur ladite créance. Des mesures avaient été prises pour la mise en vente du yacht D___ à des tiers. En 2002, C___ SA avait confié le mandat à Dahm international de vendre ledit navire. Les démarches pour la vente du bateau à des tiers n'ayant pas abouti, ce bateau avait été repris en décembre 2003 par A___ & Cie en compensation partielle de sa créance. Cette opération de reprise, intervenue dans le cadre de la liquidation de C___ SA et de la réorganisation globale des activités du groupe A___ en 2003, s'était soldée par une perte sur créance de 4'656'759 fr. 58, enregistrée dans les comptes 2003 de A___ & Cie. Le

contribuable a ajouté qu'il n'avait pas jugé opportun de comptabiliser une provision pour perte sur créance en 2002, la perte ayant été comptabilisée lors de sa constatation effective en 2003. L'autorité intimée devait admettre en 2003, la déduction de la perte sur créance constatée et enregistrée cette année-là ou, cas échéant, la prendre en compte comme perte fiscale reportée dans le cadre des taxations 2003. Dans sa réponse du 15 septembre 2009, l'administration conclut au rejet du recours. EN DROIT La Commission cantonale de recours en matière administrative connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 – LIFD – RS 642.11 et art. 5 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 – RDDFF – D 3 80.04 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17). Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des articles 140 LIFD et 49 LPFisc. Chacun des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de la société en commandite (art. 10 al. 1 LIFD ; art. 9 LIPP-I). Impôt fédéral direct Pour l'année 2003, le contribuable revendique une provision pour perte sur créance d'un montant de 4'656'759 fr. 58. A teneur de l'article 27 alinéa 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Font notamment partie de ces frais les amortissements et les provisions au sens des articles 28 et 29 LIFD (art. 27 al. 2 let. a LIFD). Les provisions sont des déductions portées à la charge du compte de résultat pour tenir compte de dépenses ou de pertes dont le montant exact ou l'ampleur n'est pas encore établie de façon certaine (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2007, § 241 p. 145). La cause de la diminution de valeur ou de la perte doit être survenue pendant l'exercice commercial (RDAF 1975 p. 355). La provision a un caractère provisoire et doit être justifiée par l'usage commercial. Elle doit porter, conformément au principe de périodicité, sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (OBERSON, op. cit., § 241 p. 145 ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.184/2004 du 21 juin 2004; 4C.281/2002 du 25 février 2003 ; ATA/31/2004 du 13 janvier 2004 ; ATA/669/2003 du 2 septembre 2003). Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif, 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/31/2004 précité). Les risques de pertes sur créances se mesurent au degré de solvabilité des débiteurs dont la situation devrait être analysée et appréciée en fonction de retards éventuels dans les paiements, de poursuites en cours ou de l'évolution de ses affaires. L'estimation directe du degré de solvabilité ne porte que sur des créances relativement importantes, car une évaluation de tous les risques de cas en cas est pratiquement impossible. En conséquence, la constitution d'une provision générale pour débiteurs douteux est admise sans qu'il soit nécessaire d'apporter la preuve du risque. Une correction de 5 % est autorisée sur la valeur nominale des créances non garanties contre les débiteurs suisses et de 10 % sur les créances envers les débiteurs étrangers (DCCR/192/2009 du 9 mars 2009 ; Pierre Alain LOOSLI, L'entreprise en raison individuelle, Imposition du revenu et de la fortune en droit genevois et fédéral, p. 59). Une charge doit être enregistrée dès qu'existe une obligation de la payer. Le rattachement d'une charge à un exercice n'intervient pas au moment de la

comptabilisation ou du paiement mais à celui de la naissance de l'obligation. Les provisions doivent être constituées à la charge du compte de résultat pour tenir compte d'engagements dont le montant exact ou l'ampleur n'est pas encore établi de façon certaine ou d'autres risques de pertes imminentes (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.184/2003 du 21 juin 2004 et les références citées). Le contribuable ne peut faire supporter des frais ou des dépenses à un exercice autre que celui durant lequel ils sont intervenus, chaque dépense ou recette devant être attribuée à l'exercice durant lequel est née l'obligation ou la prétention juridique (ATA G. et P. SA du 23 février 1993 et référence). De jurisprudence constante, « Dès que le bilan est définitif, l'entreprise est limitée dans les changements qu'elle entend lui apporter. Les limites qui lui sont imposées diffèrent, cependant, selon qu'elle procède à des corrections ou à des modifications de sa comptabilité (RDAF 1977, 371-383, p. 376). Les corrections ont pour but de rendre conforme au droit commercial un bilan qui viole une disposition impérative du code des obligations. Les modifications sont les changements qu'une entreprise apporte à son bilan dans le cadre du pouvoir d'appréciation que lui laisse le droit commercial (RDAF, 1977 371-383, p. 374). Les corrections de bilan peuvent être effectuées par le contribuable, mais seulement jusqu'à l'entrée en force de la taxation. Des corrections a posteriori ne sont concevables que dans le cadre d'une procédure de révision. Les modifications de bilan, en revanche, sont possibles, jusqu'au moment où le bilan est porté à la connaissance des autorités fiscales (OBERSON, op. cit., p. 182, n° 2). Ainsi, l'entreprise ne pouvait revenir sur certaines opérations comptables uniquement parce qu'elle en ignorait les suites fiscales, et rectifier son résultat de façon à obtenir une taxation plus favorable (RDAF, 1977 371-383, p. 380) ». (ATA/669/2003 du 02 septembre 2009). Le principe de périodicité s'oppose à ce qu'une correction afférente à une période fiscale donnée et qui n'a pas pu être opérée (taxation en force) soit effectuée dans le cadre d'une taxation postérieure encore ouverte. Cela étant, ceci ne signifie pas que cette dernière taxation doive être établie sur la base d'un bilan vicié. En effet, ce dernier devra être modifié dans la mesure où il sert de base à une taxation future ou exerce une influence sur le résultat d'exercices ultérieurs. Par exemple, lorsqu'une entreprise omet de comptabiliser certaines charges et que cette omission a pour effet de réduire le montant des pertes reportables sur un exercice ultérieur, la comptabilisation de ces charges doit être prise en compte aux fins de la détermination du report de pertes afférent à ce dernier exercice (Robert DANON in Danielle YERSIN, Yves NOËL, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, art. 57-58, § 42, p. 728-729 et les références citées). Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a rappelé qu'un bilan qui contrevient aux dispositions impératives du droit commercial doit être corrigé à des fins fiscales. Lorsque la correction n'est pas possible parce que la taxation est entrée en force et qu'il n'y a pas de motif de rappel d'impôt ou de révision, l'erreur produit ses effets sur les années ultérieures. C'est la raison pour laquelle des erreurs de comptabilisation au bilan, dont la correction n'a pas eu lieu durant les années antérieures doivent aussi être corrigées (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.370/2004 du 11 novembre 2005 in RDAF 2006 II 228 , 236-237). En l'espèce, le recourant soutient qu'en 2003, la créance de A___ & Cie envers C___ SA est devenue irrécouvrable, en raison de la cessation des activités de cette société, de sa liquidation et de sa radiation du Registre du commerce. Or, l'examen des comptes 2002 démontre que la société débitrice connaissait de graves difficultés. Cet exercice s'est soldé par une perte de 917'885 fr. 67. Elle ne disposait pas de fonds propres. Au contraire, ceux-ci étaient négatifs et se montaient à -4'115'949 fr. 62. Par ailleurs, la créance de A___ & Cie a été postposée. Au vu de ce qui précède, il est manifeste qu'au 31 décembre 2002, il existait pour A___ & Cie un risque manifeste quant au caractère

recouvrable de sa créance envers A___ & Cie SA. Au reste, le contribuable admet qu'au 31 décembre 2002, il existait une incertitude quant à l'éventualité ou à l'étendue possible d'une perte sur cette créance. En vertu du principe de périodicité, la provision litigieuse aurait dû être comptabilisée au 31 décembre 2002 et non l'année suivante. Cela étant dit, il s'avère que la comptabilisation de la provision en 2002 aurait influé sur le montant d'éventuelles pertes à reporter. Or, la taxation 2002 est entrée en force, dès lors qu'elle n'a pas été attaquée par la voie de la réclamation. Elle ne peut cependant plus être remise en cause par la voie de la révision, attendu notamment que le recourant aurait pu faire valoir en déduction la provision par la voie de la procédure ordinaire. La provision litigieuse peut néanmoins être prise en considération, en tant qu'elle vient augmenter un éventuel montant de pertes à reporter sur l'année 2003. Le dossier sera donc renvoyé à l'administration pour qu'elle détermine, s'agissant de la taxation 2002, le montant éventuel des pertes à reporter en 2003, ainsi que le montant du bénéfice net 2003, compte tenu de ces hypothétiques pertes. Il en résulte que le recours doit être admis partiellement sur ce point.

Subsidiairement, le recourant demande la déduction de la perte réalisée en 2003. Font notamment partie des frais justifiés par l'usage commerciale les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 let. b LIFD). 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 ferait valoir les déductions autorisées, d'autre part (ATA/443/2007 du 4 septembre 2007 ; ATA/217/2007 du 8 mai 2007 et références citées). 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/540/2001 du 28 août 2001). Le contribuable ne peut faire supporter des frais ou des dépenses à un exercice autre que celui durant lequel ils sont intervenus, chaque dépense ou recette devant être attribuée à l'exercice durant lequel est née l'obligation ou la prétention juridique (ATA G. et P. SA du 23 février 1993 et références). Dans sa jurisprudence (DCCR/272/2007 du 18 juin 2007), la Commission a jugé que si un contribuable ne constituait pas une provision, alors qu'il était tenu de le faire, il s'exposait au risque de se voir refuser le droit de déduire la perte de son bénéfice imposable, pour le cas où celle-ci deviendrait définitive. En l'espèce, le recourant n'a pas constitué de provision. Il s'avère, au vu de la situation financière de C___ SA, que sa créance au 31 décembre 2002 envers cette société présentait un risque manifeste quant à la possibilité de la recouvrer (perte de l'exercice ; fonds propres négatifs). Partant, le recourant aurait dû constituer une provision à cette date (cf. consid. 9 supra). C'est ainsi à l'année 2002 – et non à l'année 2003 – que doit être rattachée la perte sur la créance envers C___ SA. Or, le précité ne saurait choisir durant quelle année fiscale il fait valoir en déduction ladite perte. Dès lors qu'il n'a pas comptabilisé de provision en 2002, il ne peut déduire la perte qui s'est réalisée en 2003. Il s'ensuit que le recours doit être rejeté sur ce point. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct. Impôt cantonal et communal Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08), dont l'article 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-I à V). L'article 72 alinéa 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. En l'espèce, le recours concerne la

période fiscale 2003. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (LIPP-I à V). Pour l'année 2003, le contribuable revendique une provision pour perte sur créance d'un montant de 4'656'759 fr. 58. Sont déduits du revenu des contribuables exerçant une activité lucrative indépendante les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Font notamment partie de ces frais les amortissements justifiés par l'usage commercial à la condition qu'ils soient comptabilisés ou, à défaut de comptabilité tenue en bonne et due forme, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissement (art. 3 al. 3 let. d LIPP-V) Cette disposition est le pendant de l'article 27 alinéa 2 lettre a LIFD. La commission appliquera par conséquent, pour l'impôt cantonal et communal, pour des motifs d'harmonisation verticale, la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct et s'inspirera de la doctrine publiée dans ce domaine. Le dossier sera donc renvoyé à l'administration pour qu'elle détermine, s'agissant de la taxation 2002, le montant éventuel des pertes à reporter en 2003, ainsi que le montant du bénéfice net 2003, compte tenu de ces hypothétiques pertes. Il s'ensuit que le recours doit être admis partiellement sur ce point. Subsidiairement, le recourant demande la déduction de la perte réalisée en 2003. L'article 3 alinéa 3 LIPP-V permet la déduction des pertes, à l'instar de l'article 27 alinéa 2 lettre b LIFD. Dès lors que le recourant n'a pas constitué de provision en 2002, il n'est pas fondé à déduire la perte qui s'est réalisée en 2003. Il s'ensuit que le recours doit être rejeté sur ce point. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal. En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10), le contribuable, dont le recours est admis partiellement, est condamné au paiement d'un émolument réduit à 300 fr. Ce montant est couvert par l'avance de frais de 500 fr., effectuée au moment du dépôt du recours (art. 86 al. 1 LPA). Le solde de l'avance de frais de 200 fr. lui est restitué. PAR CES MOTIFS LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE ADMINISTRATIVE déclare les recours recevables ; les admet partiellement ; renvoie le dossier à l'administration pour nouvelles taxations dans le sens des considérants ; met à la charge du recourant un émolument de 300 fr., lequel est couvert par l'avance de frais de 500 fr. et ordonne la restitution du solde de l'avance de frais de 200 fr. ; dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant ; communique la présente décision à : X____ ; l'Administration fiscale cantonale ; l'Administration fédérale des contributions. Siégeant : Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE, président, Elisabeth GABUS-THORENS et Joseph RIEDWEG, juges assesseurs. Au nom de la Commission : Le président Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties. Genève, le La greffière