

GE_GERICHTE DCCR/1528/2010 vom 18. Oktober 2010

GE Cour de justice, 2010-10-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_DCCR_1528_2010

FR: GE_GERICHTE DCCR/1528/2010 du 18 octobre 2010

IT: GE_GERICHTE DCCR/1528/2010 del 18 ottobre 2010

Erwägungen

E. 1

La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1er janvier 2009 les compétences de la CCRI et de la CCRIFD (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941, LOJ, E 2 05), 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).

E. 2

Attendu que les procédures A/2499/2007 ICC et A/2500/2007 IFD concernent le même complexe de faits et soulèvent les mêmes problèmes juridiques, la commission les joindra sous la procédure A/2499/2007 (art. 70 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985, LPA, E 5 10).

E. 3

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables en vertu des articles 140 LIFD, 49 et 87 LPFisc. I. Impôt fédéral direct

La question litigieuse est de savoir si le recourant, actif à titre indépendant dans le secteur de l'immobilier, était autorisé à constituer dans sa comptabilité de l'exercice 2003 une provision de 144'898 fr. 70 pour « perte sur cession de bien immobilier » concernant le bien immobilier dont il est propriétaire dans le cadre de son activité professionnelle.

E. 4

Selon l'article 29 LIFD, les provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a), les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b), les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c), les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum (let. d).

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 (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, p. 145).

Conformément aux principes à observer en matière de comptabilité commerciale, en particulier le principe de la sincérité du bilan, une correction de valeur doit être opérée

lorsqu'un montant porté au bilan ne correspond plus à sa valeur de marché (art. 959 et ss du Code des obligations du 30 mars 1911 – RS 220 ; J.-M. RIVIER, in Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., 1998, p. 350 ; Introduction à la fiscalité de l'entreprise, 2e éd., 1990 p. 200 ; MONTAVON, Droit suisse de la S.A., 3e éd., p. 270). Au plan fiscal, les correctifs

- 6/9 - A/2499/2007 de valeur pour dépréciation d'actifs sont traités comme des provisions (J.-M. RIVIER, op. cit.).

De jurisprudence établie, la cause de la diminution de valeur ou de la perte doit être survenue pendant l'exercice commercial (ATA/763/2004 du 5 octobre 2004 ; RDAF 1975 page 355). La provision a un caractère provisoire et doit être justifiée par l'usage commercial. Elle ne constitue pas un élément du bénéfice et, partant, n'est pas imposable. Elle doit porter, conformément au principe de périodicité, sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (X. OBERSON, op. cit., p. 145 ; Arrêt 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 fiscalement : les faits qui sont la cause du risque de perte identifié 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 cité ; ATF 2P.184/2003 du 21 juin 2004 ; RDAF 1975, p. 335).

Les provisions constituées en vue d'une utilisation future, en particulier pour faire face à des charges que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future constituent fiscalement des réserves. De ce fait, elles ne peuvent être déduites. Elles font partie du bénéfice imposable (X. OBERSON, op. cit., p.145-146). La LIFD fait une exception à ce principe en autorisant une provision pour mandats de recherche (J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise constituée sous forme de société anonyme, 1994, p. 230). Il importe par ailleurs de distinguer une provision pour risques et une réserve en raison de la différence du risque couvert ; une provision a pour but de couvrir un risque qui a son origine dans l'exercice en cours, alors qu'une réserve est destinée à couvrir un risque qui n'a aucun rapport avec l'exercice en cours et qui naîtra seulement lors d'exercices futurs. Une provision couvre un risque dont l'étendue peut être estimée de façon plus ou moins précise, alors qu'une réserve couvre un risque qui n'est pas estimable. (J.-P. LEU, Bilan et états financiers p. 517 ; DCCR N° 84 du 26 février 2007, et N° 78 du 24 juin 1999).

Il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt (ATF 105 Ib 382) ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257). Le fisc et le contribuable sont tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée du fardeau de la preuve de contredire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires. L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-

- 7/9 - A/2499/2007 ci sont vraisemblables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003, consid. 2.1 et références citées).

En l'espèce, le recourant a constitué en 2003 une provision de 144'899 fr au motif que le prix de la vente, en juillet 2003, d'une partie du bien immobilier sis à R___ avait démontré que la valeur vénale résiduelle de celui-ci était inférieure à celle retenue sur le plan comptable. Le montant de la déduction litigieuse est donc un correctif de valeur pour dépréciation d'un actif commercial du contribuable.

A teneur du dossier, il apparaît que la moins-value invoquée résulte de la vente partielle du bien considéré au cours de l'année fiscale en cause (2003). Cette transaction a permis de déterminer la valeur de l'immeuble pour l'exercice clos au 31 décembre 2003 sur la base du prix du marché. Selon l'évaluation de la Commission d'estimation fiscale des immeubles du district de Lausanne, la valeur fiscale résiduelle du bien immobilier s'élevait ainsi à 225'000 fr. Cette évaluation n'est pas contestée et aucun élément ne permet de la mettre en doute.

Or, selon le bilan au 31 décembre 2003 de la société simple dont le recourant faisait partie, l'immeuble avait une valeur comptable - hors provision pour perte complémentaire - de 856'900 fr., somme résultant du prix d'acquisition (7'624'400 fr.) sous imputation des montants perçus lors des ventes partielles déjà effectuées (5'947'500 fr. + 650'000 fr. + 170'000 fr.). En conséquence, la vente du mois de juillet 2003 a fait apparaître une moins-value immobilière de 631'900 fr. correspondant à la différence entre la valeur comptable et celle résultant de la transaction, comme constatée par les autorités fiscales vaudoises. Etant apparue durant la période fiscale pertinente, cette moins-value ne saurait être ignorée. Il en découle que la constitution de la provision litigieuse de 144'898 fr. 70, calculée en rapport à la part du recourant en tant qu'associé de la société simple précitée, est justifiée. Elle est déterminée quant à son montant et à son origine et vise un risque certain - ou quasi certain - au moment du bouclage des comptes. Il y a donc lieu de procéder au correctif de valeur y relatif pour dépréciation de l'actif en cause. La déduction de la provision de 144'898 fr. 70 doit donc être admise.

En conséquence, le recours est fondé en ce qui concerne l'impôt fédéral direct 2003. II.
Impôt cantonal et communal

La question litigieuse est identique à celle relative à l'IFD.

E. 5

Le 1er janvier 2001 est entrée en vigueur la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques (ci-après : LIPP) - divisée désormais en cinq parties - qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05). Le présent recours relatif à la taxation 2003 sera donc examiné à la lumière des dispositions en vigueur dès le 1er janvier 2001.

- 8/9 - A/2499/2007

Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale. Le produit de l'activité lucrative indépendante se détermine d'après le résultat des exercices commerciaux clos pendant la période fiscale (art. 2 al. 1 et 2 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques, LIPP-II - D 3 12).

Sont déduits du revenu lié à l'exercice d'une activité lucrative indépendante les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. A teneur de l'article 3 alinéa 3 let. e

de la loi sur l'imposition des personnes physiques – Détermination du revenu net – Calcul de l'impôt et rabais d'impôt – Compensation des effets de la progression à froid (LIPP-V – D 3 16), font notamment partie de ces frais les provisions constituées à la charge du compte de résultat pour les engagements de l'exercice, dont le montant est encore indéterminé, les risques de pertes sur des actifs, notamment sur les marchandises et les débiteurs, ou les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 pour cent au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à 1'000'000 fr. au maximum (let. e).

En définitive, seules les provisions justifiées par l'usage commercial peuvent être déduites selon le droit fiscal cantonal (cf. art. 10 al. 1 let. b LHID applicable par analogie en vertu de l'art. 24 al. 4 LHID). Selon l'article 10 alinéa 1 let. b LHID, il s'agit des provisions constituées pour couvrir des engagements dont le montant est encore indéterminé ou d'autres risques de pertes imminentes.

Le principe de périodicité s'impose aux cantons de sorte que les provisions doivent se rapporter à des faits qui ont leur origine dans la période de calcul (arrêt du Tribunal fédéral 2C_895/2008 du 9 juin 2009 et les réf. citées). La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit donc être tranchée à la lumière de la situation qui prévalait au moment où le bilan a été établi (cf. R. DANON, in Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, no 14 ad art. 63 et les réf.).

Au vu de ce qui précède, les principes énoncés en matière d'impôt fédéral direct sont également applicables en droit cantonal. Le raisonnement développé ci-dessus en matière d'IFD s'applique donc mutatis mutandis en matière d'ICC.

Il s'ensuit que la provision litigieuse de 144'899 fr doit également être admise en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal 2003.

E. 6

En conclusion, les recours sont admis. Le dossier est renvoyé à l'administration pour nouvelles taxations dans le sens des considérants.

E. 7

Vu l'issue de la cause, en application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéas 1, 4 LPFisc, 87 LPA, 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA, E 5 10.03), aucun émolument ne sera pas mis à la charge des recourants. Un émolument de procédure de 600 fr. sera mis à la charge de l'État de Genève, soit pour lui le Département des finances, qui succombe (art. 87 al 1 LPA).

- 9/9 - A/2499/2007

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