

GE_GERICHTE JTAPI/261/2021 vom 8. März 2021

GE Cour de justice, 2021-03-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_261_2021

FR: GE_GERICHTE JTAPI/261/2021 du 8 mars 2021

IT: GE_GERICHTE JTAPI/261/2021 del 8 marzo 2021

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Selon l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. À teneur de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend notamment les provisions qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial. L'art. 63 al. 1 LIFD prévoit que des 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 (let. b) et les risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c). Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable (art. 63 al. 2 LIFD).

E. 4

En droit cantonal, les art. 11, 12 al. 1 let. e, 16B de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) sont le pendant des dispositions légales fédérales susmentionnées, de sorte que les considérations développées ci-dessous sont valables tant pour l'IFD que pour l'ICC.

E. 5

Fondamentalement, la déductibilité d'une provision suppose la réalisation de deux conditions. En premier lieu, cette charge doit avoir été dûment comptabilisée. En second lieu, la provision doit être justifiée par l'usage commercial (Robert DANON, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 1235 n. 9 ad art. 63 LIFD).

E. 6

À teneur de l'art. 960e al. 2 CO, lorsque, en raison d'événements passés, il faut s'attendre à une perte d'avantages économiques pour l'entreprise lors d'exercices

- 7/11 - A/1909/2020 futurs, il y a lieu de constituer des provisions à charge du compte de résultat, à hauteur du montant vraisemblablement nécessaire.

E. 7

Toute provision ou correction de valeur dont le droit comptable exige la comptabilisation est justifiée par l'usage commercial. De même, le montant exigé par le droit comptable devra, en principe, être accepté d'un point de vue fiscal. Ne sont en revanche pas justifiées par l'usage commercial les provisions que l'art. 960e al. 3 du code des obligations du 30 mars 1911 (CO - RS 220) permet de constituer au titre de restructurations ou encore pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme (Robert DANON, op. cit., p. 1235, n. 12 ad art. 63 LIFD).

E. 8

En droit fiscal, pour être admise, la provision doit être non seulement justifiée par l'usage commercial, mais aussi porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul, conformément au principe de périodicité. Ce principe réclame que la comptabilité soit bouclée périodiquement et que les revenus et les charges de l'entreprise soient alloués aux différentes périodes comptables (ATF 137 II 353 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 = RDAF 2011 II 70 consid. 2.1). Le principe de périodicité interdit une diminution du bénéfice imposable au moyen de provisions exagérées. Par conséquent, les résultats des exercices commerciaux ne sauraient être compensés entre eux en diminuant ou augmentant les résultats des périodes en faveur ou à charge d'autres périodes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 précité consid. 2.4).

E. 9

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, concret et imminent (arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 ; ATA/945/2020 du 22 septembre 2020). 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 Études et supports/administration fédérale des contributions, juin 2012, L'imposition des personnes morales, in Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI, ch. 411.3, p. 56). Dans la mesure où une provision ne peut avoir pour objet que des pertes imminentes (art. 63 al. 1 let. c LIFD), les provisions pour des charges futures ainsi que pour risques ou investissements futurs ne sont pas admissibles (arrêts du - 8/11 - A/1909/2020 Tribunal fédéral 2C_478/2011 du 10 novembre 2011 consid. 2.1 ; 2C_581/2010 précité consid. 3.1 ; Robert DANON, op. cit., p. 1236, n. 15 ad art. 63 LIFD)..

E. 10

Les provisions pour les engagements (« Verpflichtungen ») de l'exercice au sens de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD doivent reposer sur un contrat ou sur une loi. Cela comprend les engagements conditionnels, pour autant que la réalisation de la condition soit très vraisemblable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 ; 2C_392/2009 précité consid. 2.3). En revanche, les engagements conditionnels pour lesquels une perte d'avantages économiques apparaît improbable (ou dont la valeur ne peut être estimée avec suffisamment de fiabilité) doivent en revanche uniquement être mentionnés dans l'annexe aux comptes annuels (art.959c al.2 ch.10 CO). Il a été ainsi admis qu'un contribuable pouvait, eu égard aux circonstances du cas d'espèce, constituer une

provision en lien avec un risque de devoir payer une peine conventionnelle à son partenaire contractuel (RF 2013 80, 83 ; Robert DANON, op. cit., p. 1238, n. 19 ad art. 63 LIFD).

E. 11

La question de savoir si les conditions de constitution d'une provision sont remplies est généralement appréciée sur la base des circonstances prévalant à la date du bilan. Toutefois, toutes les informations reçues jusqu'au moment de l'établissement du bilan peuvent être utilisées pour autant que des circonstances apparaissent à la date du bilan qui ont un impact sur le bilan et le compte de résultat (2C_102/2018 du 15 novembre 2018 consid. 5 ; Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2019, art. 29, p. 895, § 10).

E. 12

Dans un arrêt rendu sous l'empire de l'ancien arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD), notre Haute Cour a admis une provision destinée à couvrir la dépréciation d'une créance en monnaie étrangère. Dans cette affaire, le dollar avait subi une importante dépréciation de valeur et il était établi qu'il en perdrait encore. La créance ne pouvait donc être cédée à sa valeur au moment de la clôture des comptes, de sorte que la justification commerciale de la provision fut admise (ATF 103 Ib 366, 370, consid. 4 = Arch. 48, 64). Il en va en revanche différemment lorsqu'une provision est certes comptabilisée, mais que l'origine de la perte de change est postérieure à la date de clôture des états financiers. Conformément au principe de périodicité, la provision ne peut alors être portée en déduction du bénéfice imposable (TF, arrêt du 1er février 2002, 2A.375/2001 ; Robert DANON, op. cit., p. 1241, n. 33 ad art. 63 LIFD).

E. 13

L'administration fiscale supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments 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

- 9/11 - A/1909/2020 de l'échec de cette preuve. Le montant et la justification commerciale des provisions étant de nature à diminuer la dette fiscale, c'est au contribuable d'en apporter la preuve (ATA/223/2020 du 25 février 2020 consid. 6 ; ATA/1636/2019 du 5 novembre 2019 consid. 5a).

E. 14

En l'espèce, la recourante a constitué en 2018 une provision pour indemnité de rupture de contrat SWAP de CHF 780'000.-. Pour ce faire, elle explique s'être notamment fondée sur un document établi par C_____, à savoir « Statement as at Close Of Business : 31 December 2018 », indiquant que le coût de l'indemnité à payer par elle, en cas de rupture de ce contrat, s'élèverait à CHF 696'177.- au 31 décembre 2018. À la date à laquelle la recourante a établi son bilan au 31 décembre 2018, soit le 28 août 2019, le montant de l'indemnité n'avait cessé d'augmenter, celle-ci passant à CHF 780'000.- au 31 janvier 2019, puis à CHF 1'025'000.- au 13 mai 2019, à CHF 1'290'000.- au 19 juin 2019 et à CHF 1'400'000.- au 22 juillet 2019. Compte tenu de cet accroissement constant des pénalités de rupture de contrat, la recourante a finalement pris la décision, en juillet 2019, de vendre l'immeuble et de résilier partiellement le contrat SWAP en octobre et décembre 2019 en payant des indemnités de respectivement CHF 535'000.- et CHF 375'000.-.

E. 15

Comme le relève à juste titre l'AFC-GE, le « Statement as at Close Of Business : 31 December 2018 » et les autres documents de la banque, indiquant le montant de l'indemnité aux dates susmentionnées, ne constituent que des estimations. Ils ont été établis à titre indicatif à la demande de la recourante, afin de lui permettre de se renseigner sur les coûts financiers d'une éventuelle rupture du contrat de sa part et d'en apprécier l'opportunité. Force est de constater que la recourante demeurait libre de décider à tout moment de maintenir inchangé son contrat SWAP, de le restructurer ou de le résilier. Contrairement à ce qu'elle allègue, il était fort peu probable que la banque décidât de son propre chef de le résilier, dès lors que l'évolution des taux du marché était favorable à cette dernière. Au surplus, la recourante n'a pas établi que la banque avait exprimé une quelconque intention de résilier le contrat. Ainsi, étant donné son libre choix des mesures à prendre afin de minimiser ses pertes financières, la recourante ne courait pas de risque particulier avant de prendre sa décision - en juillet 2019 - de vendre l'immeuble et de résilier partiellement son contrat en octobre 2019. Dans ces circonstances, on ne saurait considérer que la recourante se trouvait confrontée à un risque de perte réel, concret et imminent à la date de clôture de ses comptes au 31 décembre 2018. Ce risque ne pouvait être qualifié de certain ou de quasi-certain durant la période fiscale 2018.

- 10/11 - A/1909/2020

E. 16

Par conséquent, mal fondé, le recours sera rejeté.

E. 17

Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 900.-, couvert par l'avance de frais d'un même montant versée à la suite du dépôt du recours sera mis à la charge de la recourante, en application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoulements et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03). Aucune indemnité ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 11/11 - A/1909/2020

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