

GE_GERICHTE JTAPI/945/2024 vom 23. September 2024

GE Cour de justice, 2024-09-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_945_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/945/2024 du 23 septembre 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/945/2024 del 23 settembre 2024

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

Le tribunal donne acte à l'AFC-GE qu'elle accepte de déduire du bénéfice de l'activité indépendante du recourant la « K_____ », en CHF 40'500.-, comme l'intéressé l'a revendiqué. Le recours doit dès lors être admis sur ce point.

E. 4

Au préalable, le tribunal considère qu'il n'y a pas lieu de se pencher plus avant sur l'avis de droit produit spontanément par les recourants, dans la mesure où, conformément à la jurisprudence, les avis de droit privés ne constituent pas des moyens de preuve, mais sont largement traités comme des allégués de partie, y compris lorsqu'ils émanent d'une personne expérimentée et reconnue (ATF 141 IV 369 consid. 6.2).

E. 5

Les recourants ont contesté, en 2012, le montant des pertes reportées du contribuable. Comme l'a relevé le tribunal (JTAPI/42/2024 du 22 janvier 2024, non contesté), ils ne disposaient alors pas d'un intérêt actuel à les remettre en cause, étant donné que le bénéfice imposable du précité était nul. Le recours a ainsi été déclaré irrecevable. Cette question ne peut être examinée que lorsque le contribuable a réalisé un bénéfice positif (arrêt du Tribunal fédéral 2C_973/2012 du 4 octobre 2013), à savoir en 2014, année fiscale concernée par la présente procédure. Provision

- 8/13 - A/3215/2023

E. 6

Les recourants concluent à l'admission d'une provision de CHF 5'335'153.-.

E. 7

La détermination du bénéfice net imposable pour les contribuables tenant une comptabilité en bonne et due forme s'effectue selon les règles applicables aux personnes morales (art. 19

al. 4 la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08 ; art. 18 al. 3 LIFD). Aux termes des art. 29 al. 1 LIFD et 30 let. e LIPP, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour : a. les engagements de l'exercice, dont le montant est encore indéterminé, b. les risques de pertes sur des actifs, notamment sur les marchandises et les débiteurs, c. les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice. Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable (art. 29 al. 2 LIFD et 30 let. e ch. 3 LIPP). Ces dispositions correspondent aux art. 63 LIFD et 16B de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

E. 8

À teneur de l'art. 960e al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), les dettes sont comptabilisées à leur valeur nominale (al. 1). L'art. 960e al. 2 CO prévoit que, lorsqu'en raison d'événements passés, il faut s'attendre à une perte d'avantages économiques pour l'entreprise lors d'exercices futurs, il y a lieu de constituer des provisions à charge du compte de résultat, à hauteur du montant vraisemblablement nécessaire (al. 2). Les provisions exigées par l'art. 960e al. 2 CO sont justifiées commercialement et doivent être reconnues fiscalement (ATF 147 II 209 consid. 4.1.1).

E. 9

L'admissibilité d'une provision au plan fiscal suppose qu'elle soit justifiée par l'usage commercial, qu'elle ait été dûment comptabilisée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.3) et qu'elle porte sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (principe de périodicité ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_723/2021 du 16 août 2022 consid. 5.2 et les arrêts cités).

E. 10

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).

E. 11

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 (ATA/1154/2017 du 2 août 2017 consid. 5a).

- 9/13 - A/3215/2023 Le bien-fondé matériel des provisions disparaît au moment où les craintes de l'entreprise s'avèrent infondées (arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2017 du 25 mai 2018 consid. 3). Les postes « provisions » sont alors dissous au profit du compte de résultat fiscal (art. 29 al. 2 LIFD). En revanche, si le risque de perte pris en compte par la provision devient une perte, le compte correspondant peut être clôturé et son solde crédité sur le compte actif en question.

E. 12

La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence et à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi (arrêts du Tribunal fédéral 2C_712/2020 précité consid. 5.1).

E. 13

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 a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la réserve est constatée (ATF 147 II 209 consid. 5.1.3).

E. 14

À l'instar du revenu imposable et conformément aux principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, les déductions ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (ATF 137 II 353 consid. 6.1). En application de ces principes, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants. Le contribuable ne saurait choisir l'année fiscale au cours de laquelle il fait valoir les déductions autorisées. Chaque dépense ou recette doit être attribuée à l'exercice durant lequel est née l'obligation ou la prétention juridique (ATA/534/2018 du 29 mai 2018 consid. 7a). Dans l'ATF 147 II 155, le Tribunal fédéral a traité de la question de la réévaluation d'amortissement et de corrections. L'autorité fiscale avait initialement admis les amortissements litigieux durant les périodes fiscales 2005 à 2010, avant de demander des renseignements en 2010 sur la période fiscale 2007. En 2017, elle avait ensuite procédé à un redressement pour les années 2011 et 2012 ; le Tribunal fédéral a validé ce redressement correspondant à la dissolution des amortissements 2005 à 2010, car la recourante n'avait ni prétendu, ni démontré que l'autorité fiscale lui aurait donné l'assurance que les amortissements déclarés seraient admis les années suivantes.

E. 15

En l'espèce, le recourant explique qu'il a comptabilisé une provision en raison des discussions menées avec F_____ en vue de la conclusion d'une transaction. Il a renoncé à une partie de ses prétentions à hauteur de CHF 5'335'153.-. Le risque de perte était ainsi réel, concret et imminent, de sorte que la provision était justifiée par l'usage commercial. Ainsi, selon lui, c'est à tort que l'AFC-GE l'a extournée en 2012. De son côté, l'AFC-GE objecte que la question qui se pose n'est pas de savoir si le contribuable a encouru des frais déductibles commercialement, mais de déterminer

- 10/13 - A/3215/2023 s'il détenait une créance à l'encontre de F_____. Or, il n'a pas rendu vraisemblable l'existence-même de la créance qu'il a inscrite dans sa comptabilité 2006. Cette provision doit être dissoute, car elle ne présente aucun lien avec une prétention découlant d'une action judiciaire intentée cette année-là.

E. 16

À teneur de la convention du 1er novembre 2006, le recourant reconnaît devoir à F_____ un montant de CHF 15'134'974.40, exigible dès le 31 mars 2007, en se réservant le droit de se prévaloir de la compensation en ce qui concerne ses créances nées de ses relations avec la C_____ avant le 21 octobre 2001. La fondation, tout en contestant l'existence de telles

créances, a déclaré qu'elle introduirait, dès le 31 mars 2007 au plus tôt une procédure par-devant le TPI. Le poste « créances contre partenaires » et « provision pour perte », figurant à l'actif des bilans des années 2001 à 2012 du recourant, se présente comme suit :

Année	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Créance	10'277'632	10'171'285	17'046'250
	30'772'085	Provision								

-58'253 -60'099

-63'763 -5'400'924 Montant net 10'297'791 10'219'379 10'111'186 7'160'100 16'982'487 25'371'161

Année 2007 2008 2009 2010 2011 2012 Créance 31'568'849 30'844'425 30'685'834 20'705'445 20'470'153

Provision -5'442'203 -5'335'153 -5'335'153 -5'335'153 -5'335'153

Montant net 26'126'646 25'509'272 25'350'681 15'370'292 15'135'000

Contrairement à ce que prétend le contribuable, il ne ressort pas du texte de la convention susmentionnée qu'en concluant cette dernière, le précité aurait renoncé à une partie de ses prétentions, que ce soit à hauteur de CHF 5'335'153.- ou d'un autre montant. Il découle au contraire des comptes de l'intéressé, résumés ci-dessus et par lesquels il est lié (principe de l'autorité du bilan commercial), que ce montant représente une provision constituée sur une ou plusieurs créance(s) qu'il considère détenir à l'encontre de ses partenaires. Or, dans ses écritures, le recourant n'apporte aucun élément de preuve apte à démontrer comment il a chiffré la provision de CHF 5'400'924.-. Il n'établit pas non plus l'existence d'un risque de perte réel et concret lié à la créance de CHF 30'772'085.-, ni que ce risque a pris naissance en 2006, année lors de laquelle il a comptabilisé la provision. Partant, c'est à bon droit que l'AFC-GE a estimé que la provision litigieuse ne se justifiait pas et qu'elle l'a extournée (art. 29 al. 2 LIFD et 30 let. e ch. 3 LIPP). Le contribuable ne saurait tirer argument du fait que l'extourne est intervenue en 2012, alors que l'autorité intimée a toujours admis la constitution de la provision, de 2006 à 2011. En effet, l'autorité intimée ne lui a jamais tenu de promesse expresse à ce sujet (ATA/806/2024 du 9 juillet 2024 consid. 4.4).

- 11/13 - A/3215/2023 C'est également à juste titre que l'autorité intimée a déterminé le bénéficiaire imposable du recourant pour l'année 2014 en tenant compte de la dissolution de la provision en 2012. En conséquence, le recours doit être rejeté sur ce point. Perte

E. 17

Les recourants sollicitent la déduction de la perte de CHF 13'849'584.-.

E. 18

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 let b LIFD ; art. 10 al. 1 let. c de de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

E. 19

Une perte commerciale est certaine lorsque le contribuable démontre qu'il a mis en œuvre les procédures et démarches que l'on peut raisonnablement attendre d'un créancier ou d'un porteur de droit à l'égard de son bien. Elle est définitive lorsque, à vues humaines, il

n'apparaît pas possible d'attendre le retour à l'état antérieur, ni de compter sur une appréciation réelle de la valeur du bien en cause. Les pertes sur créances deviennent effectives au moment où l'insolvabilité est constatée officiellement par un acte de défaut de biens. Dans ce cadre, une reconnaissance de dette constitue certes un titre de mainlevée, mais atteste uniquement de l'existence de la créance, non de l'impossibilité de son recouvrement. Par ailleurs, s'agissant des provisions sur débiteurs, le risque de perte doit être évalué au regard de la solvabilité de ces derniers, sur la base des faits passés ou présents, par exemple en fonction des retards intervenus dans les paiements, de l'évolution antérieure de la situation financière, de l'état des poursuites en cours ou de la qualité des éventuelles garanties (ATA/1351/2017 du 3 octobre 2017 consid. 5).

E. 20

En l'espèce, le contribuable ne démontre pas avoir entrepris une quelconque démarche en vue de recouvrer la ou les créance(s) qu'il détenait à l'encontre de son ou de ses partenaires. Il n'a, par exemple, fait notifier aucun acte de poursuite à l'encontre de ses débiteurs, ni ouvert action en paiement. Non seulement aucun acte de défaut de biens ne lui a été délivré mais il ne ressort d'aucune pièce que ceux-ci seraient insolvables. Partant, il n'était pas fondé à amortir totalement ladite créance, via son compte de résultat. Le recours doit dès lors être rejeté sur ce point.

E. 21

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement, dans le sens des considérants.

E. 22

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, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui obtiennent partiellement gain de cause, sont condamnés au

- 12/13 - A/3215/2023 paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 1'200.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours. Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée, car s'ils avaient mieux collaboré – à savoir s'ils avaient produit devant l'AFC-GE les justificatifs relatifs à la « K_____ » – ils auraient pu avoir gain de cause devant cette autorité déjà (JTAPI/354/2022 du 7 avril 2022 et les réf.).

- 13/13 - A/3215/2023

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