

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_900/2020

Arrêt du 20 mai 2021

Ile Cour de droit public

Composition

MM. les Juges fédéraux
Seiler, Président, Donzallaz et Beusch.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

A. _____ **SA**,
représentée par Me Olivier Nicod, avocat,
recourante,

contre

Administration fiscale cantonale
du canton de Genève,
rue du Stand 26, 1204 Genève.

Objet

Impôt fédéral direct, cantonal et communal période
fiscale 2014,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la
République et canton de Genève, Chambre
administrative, 4^{ème} section, du 22 septembre 2020
(ATA/945/2020).

Faits :

A.

A._____ SA (ci-après : la société) est une société anonyme inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) depuis le 16 mars 2000, dont le siège est dans le canton de Vaud depuis le 30 avril 2019, et était auparavant à Satigny, dans le canton de Genève. Elle a pour but statutaire la détention de participations, ainsi que l'activité financière et commerciale. B._____, domicilié depuis 2010 à Satigny, est administrateur et salarié de la société. Il a la signature individuelle et détient 90 % de son capital-actions. La société possède par ailleurs l'intégralité du capital-actions de la société française C._____ SA. À teneur d'une convention de prestations de services conclue le 5 janvier 2009, la société devait réaliser des prestations commerciales et de gestion financière au profit de sa société C._____ SA en contrepartie d'une redevance.

Dans son compte de résultats 2014, la société a inscrit à charge une provision pour risques et litiges à concurrence de 324'911 fr. 75. Sur demandes de l'Administration fiscale du canton de Genève (ci-après : l'Administration cantonale), la société a en substance expliqué que cette provision pour risques et litiges avait été constituée en raison d'une procédure fiscale ouverte par les autorités françaises à l'encontre de B._____. Le fisc français avait imputé à celui-ci les prestations effectuées en 2009 par la société à C._____ SA et considéré que la rémunération des services en cause était uniquement imposable dans le chef de B._____. Elle risquait selon elle de devoir supporter solidairement les impôts réclamés à ce dernier et, sous un autre angle, de devoir faire face dans ce cadre à un litige prud'homal avec B._____. Il résultait du dossier produit par la société que le fisc français avait indiqué à B._____, par pli du 14 novembre 2012, qu'il était susceptible de faire l'objet de rectifications fondées sur les dispositions de l'art. 155A CGI et l'avait invité à produire des justificatifs sur ce point. Le 18 décembre 2012, le précité s'était vu adresser une proposition de rectification concluant à l'imposition se fondant sur l'art. 155A CGI pour les montants perçus par A._____ SA au titre des prestations de services qu'il aurait personnellement réalisées en 2009, pour le compte de cette société, au bénéfice de C._____ SA. Il avait présenté ses observations le 16 février 2013, en concluant au rejet de la proposition en question. Le 18 avril 2013, le fisc avait maintenu en totalité les chefs de redressements et les pénalités. Cette position avait été confirmée par

décision du 22 octobre 2013. Un avis d'imposition daté du 12 mars 2014 lui avait alors été adressé. Sa réclamation contre ledit avis d'imposition avait été rejetée le 3 novembre 2014. Il avait formé, le 13 janvier 2015, une "requête introductive d'instance" en vue d'obtenir la "décharge des compléments d'imposition" mis à sa charge pour l'année 2009 auprès du Tribunal administratif de Grenoble, lequel avait rejeté sa requête par jugement du 6 février 2017. Il avait fait appel de ce jugement le 27 mars 2017 auprès de la Cour administrative d'appel de Lyon.

Par bordereaux datés du 11 novembre 2015, l'Administration cantonale a taxé la société pour l'année 2014 en réintégrant dans son bénéfice la provision susmentionnée à concurrence de 320'408 fr. Malgré les dispositions du droit français, les redressements opérés en lien avec l'activité déployée par B. _____ pour la filiale française ne pouvaient selon elle en aucun cas être considérés comme des charges justifiées par l'usage commercial en droit suisse. Le 11 janvier 2018, l'Administration cantonale a rejeté la réclamation formée par la société contre les décisions précitées. Cette décision sur réclamation a été confirmée sur recours le 24 septembre 2018 par jugement du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif de première instance). Par arrêt du 5 novembre 2019, la Chambre administrative de la Cour de justice du canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) a rejeté le recours interjeté par la société contre le jugement précité. Par arrêt 2C_1051/2019 du 28 février 2020, le Tribunal fédéral a admis le recours de la société contre l'arrêt rendu le 5 novembre 2019 par la Cour de justice du canton de Genève pour déni de justice formel, la Cour de justice n'ayant pas examiné l'admissibilité de la provision litigieuse sous l'angle du risque lié au droit du travail et renvoyé la cause à la Cour de justice pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Par courrier du 27 avril 2020, la Cour de justice a invité les parties à communiquer leurs observations, suite à l'arrêt du Tribunal fédéral du 28 février 2020, sur le risque lié au droit du travail.

B.

Par arrêt du 22 septembre 2020, la Cour de justice a une nouvelle fois rejeté le recours que la société avait déposé contre le jugement rendu le 24 septembre 2018 par le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, la société demande au Tribunal fédéral de réformer l'arrêt rendu le 22 septembre 2020 par la Cour de justice du canton de Genève en ce sens que la provision pour risques et litiges de 320'408 fr. est admise au titre des impôts fédéral direct, cantonal et communal pour la période fiscale 2014. Elle se plaint de la violation des art. 58 al. 1 let. b et 63 al. 1 let. c de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) ainsi que des art. 24 al. 1 let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 641.14) et 12 al. 1 let. a et e de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM; RSGE D 3 15).

L'Administration fiscale cantonale du canton de Genève et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours. La Cour de justice renvoie aux considérants de son arrêt.

Considérant en droit :

1.

1.1 Le recours est dirigé contre une décision rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF), par une autorité judiciaire cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte (cf. également l'art. 146 LIFD pour cet impôt, ainsi que l'art. 73 al. 1 LHID pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal).

1.2 Lorsque la décision attaquée comporte plusieurs motivations indépendantes, alternatives ou subsidiaires, toutes suffisantes pour sceller le sort de la cause, la partie recourante doit, sous peine d'irrecevabilité, démontrer que chacune d'elles est contraire au droit (ATF 138 I 97 consid. 4.1.4 p. 100; 133 IV 119 consid. 6.3 p. 120 s.).

1.3 Le recours remplit les autres conditions de l'art. 42 LTF et a été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) par la destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

Le litige porte sur la dissolution de la provision de 320'408 fr. que la recourante a comptabilisée à charge de son compte de résultat pour la période fiscale 2014.

L'instance précédente a développé une double motivation pour confirmer la dissolution de la provision. Elle a d'abord jugé qu'il n'était pas établi que la recourante serait effectivement solidairement responsable, aux côtés de B._____, des montants dus au fisc français. Il n'était pas non plus établi qu'il existait un risque certain ou même quasi certain d'action de la part de B._____ fondée sur l'art. 327a CO dirigée contre la recourante. Puis elle a ajouté que le risque lié à la solidarité de la société aux côtés de B._____ ne trouvait pas son origine dans l'année 2014, puisque le 18 décembre 2012, ce dernier s'était vu adresser une proposition de rectification concluant à l'imposition se fondant sur l'art. 155A CGI pour les montants perçus par la société au titre des prestations de services qu'il aurait personnellement réalisées en 2009, pour le compte de cette société, au bénéfice de C._____ SA et que, le 18 avril 2013, le fisc français avait maintenu en totalité les chefs de redressements et les pénalités, position qu'il avait confirmée par décision du 22 octobre 2013. Enfin, le risque lié au droit du travail ne trouvait pas non plus son origine dans l'année 2014 puisqu'aucune action judiciaire, ni même extrajudiciaire, n'avait été intentée par B._____ durant cet exercice contre la société, ni plus tard et que la renonciation à la prescription signée entre ce dernier et la société ne l'avait été qu'en 2018.

La recourante soutient que le risque de solidarité qu'elle encourt est bien réel et que B._____, qui est son employé, est bien légitimé à réclamer à son employeur le remboursement des impôts qui lui seraient réclamés par le fisc français, ajoutant sur ce dernier point que ce risque concret est né en 2014, lors de la notification du rappel d'impôt français à ce dernier.

I. Impôt fédéral direct

3.

3.1 Selon l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que: – les

frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés; – les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

3.2 L'art. 63 al. 1 let. c LIFD prévoit que des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats notamment pour les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice.

Selon la jurisprudence relative à l'art. 63 al. 1 let. c LIFD, il y a lieu de considérer que la constitution de provision à la charge du compte de résultat n'est possible, hormis la nécessaire démonstration d'un risque de perte imminent, que dans des limites relativement étroites et, du point de vue temporel, que si elle se trouve dans une relation claire de connexité avec l'exercice commercial en cause "durant l'exercice" respectivement "nel corso dell' esercizio" ainsi que "die im Geschäftsjahr bestehen" (arrêt 2C_1059/2019 du 1^{er} décembre 2020, consid. 4.2.2.1 destiné à la publication).

4.

Il convient d'examiner d'abord la solidarité passive invoquée par la recourante à l'appui de la constitution de la provision dans l'exercice comptable 2014.

4.1 L'instance précédente a confirmé la dissolution de la provision pour deux raisons : en premier lieu, quand bien même il semblait à la lecture de l'art. 155A al. 3 du Code général des impôts (CGI) que la recourante pouvait en théorie être considérée comme débitrice solidaire, le risque imminent de solidarité n'était pas établi. En effet, la recourante n'avait jamais été visée par la procédure intentée contre B._____ par les autorités françaises, seul ce dernier ayant été condamné par ces dernières, et n'y avait jamais participé d'une quelconque manière ; en second lieu, le risque de solidarité ne trouvait pas son origine dans l'exercice commercial 2014.

La recourante réitère l'argument selon lequel, en vertu de l'art. 155A al. 3 CGI, elle se trouvait, en 2014, dans un rapport de solidarité passive aux côtés de B._____, de sorte que le fisc français pouvait exiger d'elle le paiement du montant d'impôt réclamé à ce dernier. Elle fait référence à l'art. 1313 du Code civil français pour décrire les effets de la solidarité passive en droit français, en particulier le risque juridique direct qu'elle encourt. Il s'agirait, selon elle, d'un risque concret dont la réalisation dépend simplement de la volonté de

recouvrement des autorités françaises. Elle fait valoir à cet égard qu'elle dispose d'actifs importants en France, à l'inverse de B._____, qui n'y disposerait d'aucun actifs importants.

4.2 Cette argumentation ne peut pas être suivie. Pour démontrer le caractère concret du risque qu'elle soutient avoir encouru de façon imminente en 2014 en raison de la solidarité passive aux côtés de B._____, la recourante se fonde sur le défaut d'actifs importants détenus par ce dernier en France alors qu'elle-même en détiendrait d'importants; à son avis, cela conduirait les autorités françaises de recouvrement à réclamer le paiement des impôts auprès d'elle et non auprès de B._____. Il s'agit toutefois de faits qui devaient être prouvés par la recourante en vertu des règles relatives au fardeau de la preuve, puisque l'admission de la provision diminuera sa cote d'impôt pour la période fiscale 2014. Or ces faits ne ressortent pas de l'arrêt attaqué et il n'est pas démontré par la recourante qu'ils auraient été ignorés par l'instance précédente en violation de l'art. 97 al. 1 LTF. A cela s'ajoute que la recourante n'a pas non plus démontré que l'autorité française de recouvrement de l'impôt aurait fait valoir la solidarité passive auprès de la recourante en 2014, du moment que la procédure de correction de l'imposition n'était dirigée que contre B._____. Il s'ensuit qu'il n'y avait pas de risque de perte imminent qui devait être pris en compte par la constitution d'une provision pour solidarité passive dans les comptes de la recourante durant l'exercice comptable 2014. Au vu de ce qui précède, il n'est pas nécessaire d'examiner les griefs de la recourante relatif à l'origine temporelle du risque.

5.

S'agissant du risque résultant d'une créance en remboursement dont B._____ disposerait en application de l'art. 324a CO, la recourante s'en prend certes, mais en vain, à la double motivation de l'instance précédente en affirmant, d'une part, que le conseil d'administration doit provisionner les risques juridiques de procès non seulement en cours mais également menaçants et, d'autre part, que ce risque concret est né en 2014 lors de la notification du rappel d'impôt français à B._____. En effet, il résulte des faits retenus par l'instance précédente qu'en 2014, la recourante n'était menacée d'aucune action judiciaire ou demande extra-judiciaire intentée par B._____ tendant au remboursement des impôts dus par lui au fisc français, la notification du rappel d'impôt français n'ayant du reste été effectuée qu'à son égard. Il n'y avait par conséquent en 2014, sous cet angle, aucun risque de perte imminent au sens de la jurisprudence relative à

l'art. 63 al. 1 let. c LIFD. Le recours doit être rejeté sur ce point également.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct.

II. Impôt cantonal et communal

6.

La notion de provisions et leur admission à charge du compte de résultat sont harmonisées (art. 24 al. 1 let. a LHID) et doit être interprétée en droit cantonal de la même manière qu'en matière d'impôt fédéral direct. Les dispositions topiques du droit cantonal, soit l'art. 12 al. 1 let. a et e LIPM ont un contenu similaire à celles de la LIFD et sont conformes à la LHID. Partant, les considérations relatives à l'impôt fédéral direct qui précèdent valent également pour l'impôt cantonal et communal, ce qui implique que le recours doit également être rejeté s'agissant de cet impôt.

7.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté s'agissant de l'impôt fédéral direct.

2.

Le recours est rejeté s'agissant de l'impôt cantonal et communal.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 4'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

4.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4^{ème} section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 20 mai 2021

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président :

Le Greffier :

Seiler

Dubey