

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4259/2011-ICCIFD

ATA/536/2013

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 27 août 2013**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**Madame B\_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_ et Monsieur H\_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
21 mai 2012 (JTAPI/677/2012)**

---

### EN FAIT

- 1) Madame B\_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_ et Monsieur H\_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés à Genève. M. H\_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_ y exerce la profession d'avocat à titre indépendant.
- 2) En 2004, M. H\_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_ a été actionné en dommages-intérêts, dans le cadre de deux procédures civiles initiées par les parties adverses de ses clients, pour un montant de CHF 1'000'000.- chacune.
- 3) Lors de leur déclaration fiscale 2004, les contribuables ont mentionné, dans le compte de pertes et profits de l'activité indépendante de l'époux, une provision de CHF 215'262,60 en raison desdites actions civiles.

L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a refusé de prendre en compte cette provision dans ses décisions de taxation relatives à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et aux impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) pour l'année 2004. Celles-ci ont été contestées par les contribuables.

- 4) Dans leur déclaration fiscale 2005, les contribuables ont indiqué, dans le compte de pertes et profits de l'activité indépendante de l'époux, une provision de CHF 137'268,05 en raison des procédures civiles susmentionnées. Le montant de cette provision correspondait à la différence entre la somme des recettes (soit CHF 271'251,70) et celle des dépenses (soit CHF 133'983,65), annoncées par les intéressés.

Selon un courrier de l'avocat de l'époux joint à ladite déclaration, il s'agissait des deux procédures civiles initiées en 2004 par les parties adverses des clients de M. H\_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_.

Dans le bilan de l'activité indépendante de l'époux pour 2005, les contribuables ont mentionné une provision d'un montant de CHF 352'530,65 en raison desdites procédures civiles. Ce montant correspondait à la somme des provisions comptabilisées en 2004 (soit CHF 215'262,60) et en 2005 (soit CHF 137'268,05).

- 5) Le 15 octobre 2007, l'AFC-GE a notifié aux époux S\_\_\_\_\_ un bordereau de taxation pour l'IFD 2005 et un autre pour l'ICC 2005. Elle a refusé de prendre en compte la provision de CHF 137'268,05.
- 6) Les contribuables ont élevé réclamation contre ces décisions le 14 novembre 2007.

7) Par jugement entré en force du 10 janvier 2011 (DCCR/14/2011), le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) a reconnu, pour l'IFD et l'ICC 2004, le bien-fondé de la provision de CHF 215'262,60 liée à la demande en dommages-intérêts déposée cette même année contre le contribuable devant le juge civil. Il a admis la déductibilité de cette provision, en tant que charge commerciale, du revenu imposable découlant de l'exercice de la profession d'avocat indépendant de M. H\_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_.

8) Par décisions sur réclamation du 19 octobre 2011, l'AFC-GE a corrigé la taxation des contribuables relative à l'ICC 2005 sur un point non contesté dans le présent recours et a maintenu pour le surplus les taxations relatives à l'ICC 2005 et à l'IFD 2005.

Elle refusait de prendre en compte la provision de CHF 137'268,05 au motif qu'elle résultait d'une cause qui n'avait pas pris naissance en 2005. Une provision, qui n'avait pas été déduite dans sa totalité pendant l'exercice comptable au cours duquel elle était née, ne pouvait être invoquée ultérieurement.

Dans le bordereau rectificatif ICC 2005, l'AFC-GE a pris en compte, dans la fortune des contribuables, à titre de passifs commerciaux, la provision annoncée en 2004 d'un montant de CHF 215'262,60 conformément au jugement précité du TAPI.

9) Le 21 octobre 2011, les contribuables ont recouru contre ces décisions auprès du TAPI en concluant à leur annulation. A titre principal, ils ont également demandé de « confirmer la validité de la modalité de l'imputation successive d'une provision à hauteur du bénéfice annuel ». Ils ont conclu, à titre subsidiaire, à la modification de la déclaration fiscale 2004 en ce sens que la provision devait être chiffrée à CHF 2'000'000.-.

10) Le 19 mars 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

11) Par jugement du 21 mai 2012, le TAPI a rejeté le recours des contribuables.

La provision annoncée en 2004 avait été admise par le TAPI et devait être rattachée à l'exercice fiscal 2004 car le risque avait pris naissance cette année-là. Aucun nouveau risque n'était survenu ultérieurement au vu des pièces du dossier. Dès lors, la constitution d'une provision pour le même risque en 2005 violerait le principe de l'étanchéité des exercices fiscaux. La provision de CHF 137'268,05 sollicitée par les contribuables en 2005 ne pouvait donc être admise.

12) Le 5 juillet 2012, les contribuables ont formé recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 21 mai 2012 en concluant à son annulation. Ils ont également conclu à ce qu'ils puissent « procéder par amortissements successifs dès 2005 pour le risque causal annoncé en 2004 ».

Ils contestaient l'application du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux faite par l'AFC-GE. Cette manière de comptabiliser la provision les obligeait à intégrer au bilan une provision de CHF 2'000'000.- en 2004, alors que le bénéfice de l'activité indépendante de l'époux était dix fois moins important. Un tel procédé ne se fondait sur aucune raison fiscale. Il était plus sensé et raisonnable de comptabiliser la provision chaque année, à partir de la naissance du risque, pour un montant correspondant au résultat positif de l'activité indépendante.

Par ailleurs, une telle manière de faire avait pour effet de générer une perte importante que les contribuables auraient seulement pu reporter pendant sept ans. Or, la durée des procès civils était très variable et pouvait s'étendre au-delà de sept ans. Cela aurait alors pour conséquence que le droit de reporter la perte serait éteint au moment du prononcé du jugement civil. Pour éviter un tel préjudice, le fait dommageable de 2004 devait pouvoir faire l'objet d'amortissements successifs.

13) Le 24 juillet 2012, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

14) Le 10 août 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI du 21 mai 2012.

La provision litigieuse découlait d'un risque né en 2004, et non en 2005, de sorte qu'elle devait être constituée en 2004 dans sa totalité. Le montant d'une provision ne se déterminait pas en fonction de la réalité économique, mais du risque né pendant la période considérée. Il incombait aux contribuables de provisionner en 2004 tout le montant du risque encouru, quitte à faire valoir des pertes reportées les années subséquentes. Ils devaient ainsi supporter en 2005 les conséquences du choix de ne pas avoir en 2004 comptabilisé la totalité de la provision.

15) Le 10 août 2012, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 10 septembre 2012 pour déposer toute requête complémentaire. Passé ce délai, la cause serait gardée à juger en l'état du dossier.

16) Le 5 septembre 2012, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

17) Le 14 septembre 2012, le juge délégué a informé les parties que la cause était gardée à juger.

## EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêt non publié du Tribunal fédéral 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1<sup>er</sup> mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).

En l'espèce, l'IFD 2005 est soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Quant à l'ICC 2005, il est régi par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en cinq parties et entrée en vigueur le 1er janvier 2001 en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Il y a en particulier lieu de mentionner la deuxième et la cinquième partie de cette loi, à savoir la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (ci-après : aLITPP-II) et la loi sur l'imposition des personnes physiques concernant la Détermination du revenu net – Calcul de l'impôt et rabais d'impôt – Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (ci-après : aLIPP-V). En vigueur depuis le 1er janvier 1993, la LHID est devenue obligatoire pour les cantons au 1er janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID). S'agissant des règles de procédure, elles sont soumises à la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1er janvier 2002.

- 3) Les recourants contestent l'application du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux à l'égard de la provision de CHF 137'268,05. Celle-ci découle du risque supporté par l'époux d'être condamné par le juge civil à payer des dommages-intérêts pouvant s'élever jusqu'à CHF 2'000'000.-. Ils estiment que le montant de la provision doit être fixé chaque année, dès la survenance du risque et pendant toute la durée du procès civil, à hauteur du bénéfice retiré par le contribuable de son activité lucrative indépendante et résultant de son compte de pertes et profits.

- a. Conformément aux art. 25 LIFD, 9 al. 1 LHID et 1 aLIPP-V, le revenu imposable se calcule en défalquant du total des revenus imposables, les déductions générales et les frais mentionnés respectivement aux art. 26 à 33a LIFD, art. 9 et 10 LHID et art. 2 à 8 aLIPP-V. Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD, art. 10 al. 1 LHID, art. 3

al. 3 aLIPP-V). Font entre autres partie de ces frais, les provisions prévues aux art. 29 LIFD, art. 10 al. 1 let. b LHID et art. 3 al. 3 let. e aLIPP-V.

Peuvent notamment être constituées à la charge du compte de résultats, des provisions pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (art. 29 al. 1 let. a LIFD, art. 10 al. 1 let. b LHID et art. 3 al. 3 let. e ch. 1 aLIPP-V). Le montant de la provision doit dans la mesure du possible correspondre, tant en droit commercial qu'en droit fiscal, à la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation (R. DANON, *in* D. YERSIN/Y. NOËL (éd.), Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, *ad* art. 63 n. 16).

Contrairement à l'amortissement qui constate de façon définitive la diminution de valeur d'un actif, la provision a un caractère provisoire (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 175 n. 288 ; R. DANON, *op. cit.*, *ad* art. 63 n. 8). L'amortissement est la constatation comptable de la perte subie par la valeur d'actifs qui se déprécient avec le temps (R. DANON, *op. cit.*, *ad* art. 62 n. 3 et 7), tandis que la provision n'est constituée que si, à la fin de l'exercice commercial, il apparaît sérieusement que le risque se réalisera (R. DANON, *op. cit.*, *ad* art. 63 n. 19).

b. Dans le canton de Genève, l'impôt sur le revenu est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, une période fiscale correspondant à l'année civile (art. 1 aLITPP-II). La période fiscale (ou de taxation) coïncide ainsi avec la période de calcul (X. OBERSON, *op. cit.*, p. 190 ss n. 346s et n. 351 ss). La taxation annuelle pour les personnes physiques est autorisée par le droit fédéral (art. 41 LIFD, art. 16 LHID). Dans ce cas, des dispositions fédérales particulières s'appliquent notamment à la détermination du revenu imposable (art. 208 ss LIFD, art. 62 ss LHID). Elles ont un contenu similaire aux règles prévues par la aLITPP-II.

Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 210 al. 1 LIFD, art. 64 al. 1 LHID, art. 2 al. 1 aLITPP-II). Le produit de l'activité lucrative indépendante se détermine d'après le résultat de l'exercice commercial clos pendant la période fiscale (art. 210 al. 2 LIFD, art. 64 al. 2 LHID, art. 2 al. 2 aLITPP-II). Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante doivent clôturer leurs comptes à chaque période fiscale (art. 210 al. 3 LIFD, art. 64 al. 3 LHID, art. 2 al. 3 aLITPP-II). Ces dispositions concrétisent le principe de périodicité de l'impôt, équivalant du principe de l'étanchéité ou de l'indépendance des périodes fiscales ou des exercices comptables (ATF 130 V 518 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3). Il s'agit d'un principe fondamental en droit fiscal, unanimement reconnu par la doctrine et la jurisprudence (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.184/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.2 ; R. DANON, *op. cit.*, *ad* art. 63 n. 13).

c. A l'instar du revenu imposable et conformément au principe de la périodicité, les déductions ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1, 2A.128/2007 du 14 mars 2008 consid. 5.3 et 2P.184/2003 précité consid. 2.2 ; ATA/547/2012 du 21 août 2012 consid. 6 ; ATA/744/2010 du 2 novembre 2010 consid. 3 ; R. DANON *op. cit.*, ad art. 63 n. 13 ; X. OBERSON, *op. cit.*, p. 175 n. 288 ; Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983 in FF 1983 III p. 177). Les autorités fiscales peuvent s'écarter de la comptabilité si elle est contraire à des dispositions impératives du droit commercial ou à des prescriptions du droit fiscal. Elles sont en particulier autorisées à y apporter des corrections dans le but de rétablir le bénéfice effectivement réalisé durant l'exercice en cause (Arrêts du Tribunal fédéral 2A.128/2007 précité consid. 5.3 et 2P.184/2003 précité consid. 2.2).

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 fait valoir les déductions autorisées d'autre part. 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/547/2012 précité consid. 6 ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011 consid. 8 et les références citées).

d. Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif reprise par la chambre de céans, 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 effectuée 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/744/2010 précité consid. 3 ; ATA/158/2010 du 9 mars 2010 consid. 4 et les références citées ; R. DANON, *op. cit.*, ad art. 63 n. 14).

Les provisions pour des charges futures ne sont pas admissibles, car contraires au principe de périodicité. En particulier, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future, constituent des réserves ; en tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 ; ATA/158/2010 précité consid. 4).

4. En l'espèce, contrairement à l'avis des recourants, le principe de périodicité, exprimé aux art. 210 LIFD, art. 64 LHID, art. 2 aLITPP-II et applicable aux déductions, exige que la provision soit comptabilisée, dans sa totalité, l'année où les faits qui l'ont générée se sont produits. En effet, l'admission de la provision est subordonnée à l'existence d'un risque certain ou quasi certain, dont le montant doit être apprécié au moment de son inscription dans les comptes et correspondre, dans la mesure du possible, à la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Les recourants ont porté la provision liée aux actions civiles susmentionnées, dans les comptes de l'étude d'avocat, en 2004, pour un montant de CHF 215'262,60, alors que la somme totale en dommages-intérêts exigée par les demandeurs des actions civiles de CHF 2'000'000.- était connue des contribuables tant au moment de l'établissement de la comptabilité de l'étude d'avocat qu'au moment de la déclaration fiscale de 2004. Contestée dans son principe par l'AFC-GE, la provision de CHF 215'262,60 a été admise par le TAPI dans son jugement entrée en force du 10 janvier 2011, sans que son montant ne soit contesté par les contribuables, qui connaissaient indubitablement le montant total des dommages-intérêts de CHF 2'000'000.- réclamé à l'époux.

L'argumentation des recourants, selon laquelle le montant de la provision doit être établi chaque année en fonction du résultat positif de l'étude d'avocat, est dépourvue de tout fondement légal. En effet, d'une part, la loi ne prévoit pas l'existence d'un tel lien. D'autre part, une telle manière de procéder contreviendrait au principe de périodicité et à la loi. Le montant de la provision ne peut dépendre que de l'évaluation du risque encouru qui est à l'origine de la provision, et non d'autres critères tels que celui du bénéfice retiré de l'activité lucrative indépendante. C'est l'existence même de la réalisation (certaine ou quasi certaine) de ce risque qui permet au contribuable de se prévaloir d'une provision et de la porter en déduction du revenu imposable conformément aux art. 25 ss LIFD, art. 9s LHID et art. 1 ss aLIPP-V, et ce indépendamment du résultat positif ou négatif de l'exercice comptable. Par conséquent, la manière de comptabiliser la provision souhaitée par les recourants ne peut être admise, sous peine de violer la loi. Elle a pour conséquence qu'en 2005, les contribuables ne peuvent, au vu des circonstances particulières et du droit applicable, se prévaloir d'une provision supplémentaire de CHF 137'268.05. Une appréciation juridique erronée ne constitue au surplus pas un motif de révision (art. 147 LIFD, art. 51 LHID, art. 55 LPFisc). Pour ces motifs, le jugement du TAPI du 21 mai 2012 ainsi que les décisions sur réclamations et les bordereaux de l'AFC-GE portant sur l'IFC et l'ICC 2005 doivent donc être confirmés.

5. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 5 juillet 2012 par Madame B\_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_ et Monsieur H\_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 mai 2012 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement ;

dit qu'il ne leur est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Madame B\_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_ et Monsieur H\_\_\_\_\_ S\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :