RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3460/2019-ICCIFD **ATA/686/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 juin 2021

4ème section

dans la cause

A_____ SA
représentée par Me Danilo Delgado, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 mai 2020 (JTAPI/415/2020)

EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2016 d'A_____ SA (ci-après : A_____ ou la société).

2) Celle-ci est une société anonyme inscrite depuis mai 1965 au registre du commerce du canton de Genève (ci-après : RC) et qui a son siège à B_____.

Elle a pour but l'exploitation, le traitement, le transport et la vente de graviers et de sables provenant de la région de C_____, ainsi que tous autres matériaux de construction ; l'achat et la vente de tout matériel d'exploitation de gravière.

3) Dans son compte de résultat annexé à sa déclaration fiscale 2016, A_____ a fait état d'une charge extraordinaire se montant à CHF 2'969'956.-, laquelle, à teneur de l'annexe aux comptes annuels de l'exercice, se décomposait en un rattrapage d'intérêts sur des dettes à long terme pour les périodes 2010 à 2015 (CHF 2'855'425.-), auquel s'ajoutaient diverses autres charges concernant les exercices antérieurs (CHF 114'531.-).

4) Par bordereaux de taxation du 13 décembre 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé A_____ pour l'année 2016, en refusant de prendre en déduction le rattrapage d'intérêts, pour le motif que la comptabilisation de cette charge ne respectait pas le principe de périodicité.

Selon ce principe, seules les charges engagées durant l'exercice commercial courant étaient admissibles. Un report ou une anticipation de charges (futures charges) dans le temps n'était ainsi pas admis.

5) Le 14 janvier 2019, sous la plume de sa fiduciaire, A_____ a formé réclamation contre ces bordereaux sur trois points dont les deux premiers ne sont plus litigieux.

Concernant la reprise des intérêts débiteurs pour la période 2010 à 2015, elle était liée par des contrats de prêt. L'analyse de sa comptabilité avait fait ressortir l'existence d'intérêts dus et qui, par erreur, n'avaient jamais été comptabilisés. À la suite de ce constat, elle avait enregistré ces intérêts et les bénéficiaires y relatifs. La reprise sur rattrapage d'intérêts devait ainsi être annulée.

6) Par décisions du 15 août 2019, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Les intérêts sur les dettes à long terme auraient dû être comptabilisés durant les périodes en cause. Le rattrapage ne respectait pas le droit comptable et n'était donc fiscalement pas admis. Un défaut de vigilance lors de la tenue de la

comptabilité pour les années 2010 à 2015 ne justifiait en rien la violation du principe de périodicité.

7) Par acte du 16 septembre 2019, A_____ a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à la déductibilité de la charge justifiée par l'usage commercial de CHF 2'855'425.-. L'AFC-GE devait émettre de nouveaux bordereaux dans ce sens.

En 2010, Madame D_____, administratrice et actionnaire de la société, avait accordé un prêt à cette dernière, dont le montant avait augmenté au cours des années. Aucun contrat écrit n'avait été établi entre les parties et aucun intérêt n'avait été payé par la société, hormis en 2010 et en 2016.

En 2010, E_____ SA (ci-après : E_____), actionnaire d'A_____, avait également octroyé deux crédits à la société au taux de 3 % l'an, sans toutefois que des intérêts ne soient payés ni comptabilisés.

Monsieur F_____, administrateur de la société, avait vendu à E_____ le capital-actions de G_____ SA. En paiement du prix, il avait reçu l'un des prêts qu'E_____ détenait à l'encontre de la société.

De 2010 à 2015, le conseil d'administration d'A_____ avait toujours pris garde à ce que son bénéfice demeurât positif, afin de rassurer les fournisseurs et les autres contractants. Si les charges d'intérêts avaient été comptabilisées, les résultats de la société auraient été déficitaires pour ces années. Ses créanciers, à savoir Mme D_____, E_____ et M. F_____ avaient dès lors convenus oralement que le paiement des intérêts de leurs prêts était conditionné au fait que la société réalise un bénéfice. Ce n'était qu'au terme de l'exercice 2016 que le résultat enregistré par la société lui avait permis de s'acquitter du paiement des intérêts relatifs aux années 2010 à 2015, tout en restant positif.

La comptabilisation en 2016 des intérêts en lien avec les prêts des créanciers ne violait pas le principe de périodicité étant donné qu'avant sa survenance, la condition permettant leur paiement ne s'était pas réalisée. De 2010 à 2015, aucune provision n'aurait même pu être enregistrée.

8) Le 21 novembre 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

A_____ adoptait une attitude contradictoire en ce sens que, dans sa réclamation, elle expliquait n'avoir jamais comptabilisé les intérêts dus « par erreur ». Dans son recours, en revanche, la société évoquait pour la première fois l'argument de la condition suspensive du remboursement des intérêts afférents aux prêts accordés.

Il était étrange que le contrat passé avec Mme D_____, d'un montant de CHF 2'480'860.-, n'ait pas été formalisé par écrit et que la condition suspensive ne figure pas dans les deux autres contrats de prêt.

Par ailleurs, les intérêts auraient dû être comptabilisés au moment de la naissance de l'obligation, soit durant les années en cause, indépendamment de la date du paiement. Aucune provision ne pouvait intervenir, puisque le montant des prêts et les taux d'intérêts annuels y relatifs étaient bien connus. Enfin, la déduction des intérêts aurait pour effet de réviser les taxations des années 2010 à 2015. Or, cette voie de droit n'était pas ouverte, puisque la société faisait valoir des arguments qu'elle aurait pu invoquer lors de la procédure ordinaire.

9) Le 31 janvier 2020, A_____ a répliqué, persistant dans ses conclusions.

Son attitude n'était pas contradictoire et s'expliquait par des circonstances spécifiques en lien avec un manque de communication entre elle et sa fiduciaire.

Elle n'avait pas à comptabiliser le paiement des intérêts avant 2016, dès lors que leur paiement était assorti d'une condition suspensive.

Mme D_____ était l'une des actionnaires historiques de la société, si bien qu'il ne paraissait pas surprenant que le prêt accordé n'ait pas été établi par écrit. Ce n'était qu'après l'octroi des différents prêts que le paiement des intérêts avait été conditionné, raison pour laquelle la condition ne figurait pas dans les deux autres contrats écrits.

S'agissant d'une obligation conditionnelle, elle n'avait pas eu d'autre choix que de comptabiliser la charge d'intérêts au moment de la levée de la condition.

Durant les périodes fiscales 2010 à 2015, le paiement des intérêts était incertain et il ne pouvait pas faire l'objet d'une comptabilisation spécifique. Par conséquent, la question d'une révision des décisions de taxation 2010 à 2015 entrées en force n'était pas pertinente.

10) Le 2 mars 2020, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions sans observations complémentaires.

11) Par jugement du 4 mai 2020, le TAPI a rejeté le recours.

À l'instar de l'AFC-GE, le TAPI ne pouvait pas se satisfaire de l'absence de mention écrite de l'obligation conditionnelle du paiement des intérêts par A_____. La justification avancée par la société selon laquelle cette condition n'aurait été convenue qu'après l'octroi des crédits n'était guère convaincante. En effet, si tel avait été le cas, il aurait suffi aux parties d'établir un avenant aux contrats de prêts, qui aurait stipulé une telle clause de paiement.

La lettre du 16 septembre 2019 jointe au recours faisant état de la condition suspensive alléguée par la société constituait la seule pièce du dossier. Or, ce courrier avait été rédigé le jour même du dépôt du recours. Tout portait dès lors à croire qu'il avait été établi pour les besoins de la cause. Faute d'être corroboré par d'autres éléments, on ne pouvait en tenir compte.

Par conséquent, A_____ n'avait pas démontré que le paiement des intérêts était subordonné à une condition suspensive. Conformément au principe de périodicité, la société devait comptabiliser année après année les charges d'intérêts qui étaient dus contractuellement. Un rattrapage d'intérêts en 2016 portant sur des charges qu'elle aurait omis d'enregistrer de 2010 à 2015 n'était pas autorisé, car ce mode de procéder enfreignait précisément ledit principe.

12) Par acte du 25 juin 2020, A_____ a interjeté appel (recte : recours) auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant principalement à son annulation. Subsidiairement, les décisions sur réclamation du 15 août 2019 devaient être annulées et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles décisions.

Contrairement à ce qu'avait retenu le TAPI, il existait toute une série d'éléments comptables et financiers allant dans le sens des affirmations contenues dans le courrier du 16 septembre 2019 signé par les actionnaires-créanciers d'A_____.

La juridiction inférieure avait ignoré le fait que la société devait apparaître bénéficiaire au regard de ses créanciers tiers (extérieurs). Le TAPI aurait dû tenir compte de l'importance pour une entreprise opérant dans le secteur de la construction de pouvoir constamment afficher des résultats financiers positifs.

Sur la base des données comptables, il convenait de retenir la présence d'investissements importants, surtout depuis l'exercice 2010, des fonds étrangers tout aussi importants et une forte augmentation des charges d'exploitation. Dans ces circonstances, il n'était pas possible de retenir que le dossier ne contenait aucun autre élément corroborant les affirmations écrites des actionnaires de la société dans leur courrier du 16 septembre 2019 quant à l'existence d'une condition suspensive grevant le paiement des intérêts afférents à leurs prêts respectifs.

Si le TAPI avait eu un doute sur l'existence d'une condition suspensive liée à la comptabilisation des intérêts grevant les prêts accordés par les actionnaires de la société, il aurait dû appliquer la présomption en faveur de l'existence de la condition suspensive, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt 2C_705/2017 du 10 août 2018). Ainsi et en raison du caractère incertain de la situation financière de la société, la comptabilisation des intérêts ne pouvait

intervenir qu'au cours de la période fiscale 2016 sans que le principe de périodicité ne soit violé.

La charge de CHF 2'855'425.- constituait donc une charge justifiée par l'usage commercial déductible dans l'exercice 2016.

13) Le 25 août 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, relevant qu'A_____ n'avait avancé aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du litige.

14) Sur ce, la cause a été 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2) Le litige porte sur le droit de la recourante à comptabiliser en 2016 en déduction des intérêts liés aux exercices antérieurs.

3) L'impôt sur le bénéfice des personnes morales a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD ; art. 24 al. 1 ab initio de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 11 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15). Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable comprend entre autres le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a) et 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 notamment ceux qui ne peuvent être considérés comme des charges liées à l'exploitation (let. b). Cette disposition trouve son pendant à l'art. 12 al. 1 let. d LIPM ainsi qu'à l'art. 24 al. 1 let. a LHID.

4) a. Selon la jurisprudence, les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales et sont déterminants à cet égard, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières (principe de déterminance ; ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 136 II 88 consid. 3.1 ; 133 I 19 consid. 6.3 ; 132 I 175 consid. 2.2). Le droit comptable et le droit fiscal poursuivent en effet des objectifs différents, le premier étant orienté avant tout sur la protection des créanciers et le second recherchant une présentation qui fasse

ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise (ATA/1833/2019 du 17 décembre 2019 consid. 5a).

b. L'art. 958 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220) prévoit que les comptes doivent présenter la situation économique de l'entreprise, de façon qu'un tiers puisse s'en faire une opinion fondée (al. 1). Les comptes sont présentés dans le rapport de gestion. Ce dernier contient les comptes annuels individuels (comptes annuels) qui se composent du bilan, du compte de résultat et de l'annexe (al. 2). Le rapport de gestion est établi et soumis dans les six mois qui suivent la fin de l'exercice à l'organe ou aux personnes qui ont la compétence de l'approuver (al. 3). C'est la situation à la date de clôture qui est déterminante. Ce principe dit de la périodicité joue un rôle important en comptabilité. Il est fondamental en droit fiscal. En effet, il faut mesurer la capacité contributive de l'entreprise, soit le bénéfice réalisé pendant un temps déterminé, la période de calcul de l'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2P.184/2003 du 21 juin 2004 consid. 2.1).

c. 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, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées. 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/440/2021 du 20 avril 2021 consid. 8 et les arrêts cités) ; plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références citées ; 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).

d. Selon la jurisprudence, une charge doit être enregistrée dès qu'existe une obligation de la payer. Le rattachement d'une charge à un exercice n'intervient pas au moment de la comptabilisation ou du paiement mais à celui de la naissance de l'obligation (arrêt du Tribunal fédéral 2P.184/2003 précité consid. 2.2 ; ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 17b).

e. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du

Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7ème éd., 2016, p. 502 s.). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 ; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 ; ATA/119/2019 du 5 février 2019 consid. 8).

5) En l'occurrence, les explications de la recourante selon lesquelles le versement des intérêts était conditionné au fait que la société devait rester bénéficiaire ne sont pas convaincantes.

Tout d'abord, dans la réclamation du 14 janvier 2019, la fiduciaire de la société, dont les actes sont opposables à cette dernière (ATA/1089/2016 du 20 décembre 2016 consid. 9 et les arrêts cités), a clairement indiqué que « lors de [la] reprise de la comptabilité et la vérification de la concordance des emprunts, analyse qui n'avait jamais été effectuée jusqu'alors, celle-ci a fait ressortir des différences correspondantes aux intérêts qu'A_____ devaient et qui n'avaient jamais été comptabilisés, ceci par erreur ». Ce n'est qu'ensuite, par-devant le TAPI, que la recourante a mis en avant l'existence d'une condition suspensive audit versement, produisant une attestation signée le 16 septembre 2019 par les trois prêteurs.

Or, comme le rappelle la jurisprudence, en présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (ATA/986/2019 du 4 juin 2019 consid. 9).

Par ailleurs, comme retenu par le TAPI, ce document paraît avoir été produit pour les besoins de la cause vu sa date d'émission qui correspond au jour du dépôt du recours. En outre, force est de constater que les deux contrats de prêt signés en 2010 ne font aucune mention d'une quelconque condition à l'article concernant l'intérêt de 3 % l'an (art. 3). L'arrêt du Tribunal fédéral 2C_705/2017 précité ne lui est donc d'aucun secours.

Ensuite, à suivre la position de la recourante sur l'existence d'une condition suspensive, rien ne l'aurait empêchée d'établir un avenant auxdits contrats après avoir constaté au terme de l'exercice 2010 qu'elle ne pouvait/souhaitait pas comptabiliser les intérêts liés aux prêts sans être déficitaire, ce qu'elle n'a précisément pas fait.

Il en découle que la recourante échoue à prouver l'existence d'une telle condition suspensive. La présence d'investissements et de fonds étrangers importants ainsi que la forte augmentation des charges d'exploitation n'y changent rien compte tenu de l'ensemble des éléments précités allant dans le sens contraire à la position de la recourante.

Enfin, la recourante ne peut pas, en fonction de ses convenances personnelles, déterminer elle-même à quel moment elle souhaite déduire les intérêts dus pour les années 2010 à 2015, alors même que la naissance de l'obligation est intervenue au terme de chaque exercice comptable y relatif. Admettre une telle façon de procéder reviendrait justement à violer les principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt.

En définitive, les décisions de taxation et celles rendues sur réclamation sont conformes au droit.

Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté.

6) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 juin 2020 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 mai 2020 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de A_____ SA ;

dit qu'il n'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 Me Danilo Delgado, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :