Tribunale federale
Tribunal federal

2P.184/2003/KJE/elo
{T 0/2}

Arrêt du 21 juin 2004
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président,
Müller et Yersin.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
X._____ S.A., recourante,
représentée par Me Emmanuel Stauffer, avocat,

contre

Administration fiscale cantonale genevoise,
rue du Stand 26, case postale 3937, 1211 Genève 3,
Tribunal administratif du canton de Genève, rue du Mont-Blanc 18, case postale 1956, 1211 Genève 1.

Objet
art. 9 Cst. (comptabilisation de charges et de pertes),

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 20 mai 2003.

Faits:
A.
X._____ S.A., dont le siège est à Genève, a pour but le commerce de tous produits. Elle vendait principalement des peaux de boeufs aux pays de l'Est. Durant les années 80, ce commerce a souffert d'une grave récession. Le directeur et administrateur de X._____ S.A., A._____, a alors renoncé à son salaire en faveur d'une "commission éventuelle calculée en fonction du résultat". En 1988, X._____ S.A. a comptabilisé les commissions dues à son directeur pour 1985, soit 50'000 fr., 1986, soit 200'000 fr., 1987, soit 200'000 fr. et 1988, soit 100'000 fr. Même si elle a continué d'exister, la société a cessé son activité commerciale cette même année.
B.
Dans les années 80, X._____ S.A. a octroyé un prêt de 200'000 US$ - soit 292'000 fr. au cours de change de l'époque - à un de ses importants partenaires commerciaux, B._____ Inc., dont le siège était à Houston au Texas. Le 20 janvier 1984, le Secrétaire d'Etat du Texas a déchu ("forfeiture") cette dernière, pour des raisons fiscales, du droit de faire des affaires. X._____ S.A. a amorti le prêt susmentionné lors de l'exercice comptable 1988.

Auparavant, soit le 31 octobre 1977, X._____ S.A. s'était portée caution solidaire de B._____ Inc. pour 1'000'000 US$ auprès de C._____ Bank, devenue la banque D._____ aux Pays-Bas. Le 2 mai 1988, ladite banque a fait appel à cette garantie et a fait séquestrer les avoirs de X._____ S.A. aux Pays-Bas. Celle-ci a été condamnée, par arrêt du 14 juin 1995 de la Cour d'appel de La Haye, à payer 315'745 US$ plus intérêts (dès le 2 mai 1988, soit 224'749.13 US$) à la banque D._____.
C.
Le 22 novembre 1989, le bilan et le compte de pertes et profits au 31 décembre 1988 n'ayant pas été établis, X._____ S.A. a été taxée d'office sur un capital imposable de 600'000 fr. Puis, l'Administration fiscale

cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) a émis un bordereau rectificatif de taxation d'office, sur la base de la déclaration d'impôt provisoire déposée par la société. Le capital imposable a été porté à 1'028'000 fr. Finalement, le 12 avril 1990, X._____ S.A. a rempli une déclaration d'impôt définitive pour la période fiscale 1989, les comptes 1988 venant d'être établis. Par décision du 15 mai 1992, modifiant le bordereau précédemment émis, l'Administration fiscale cantonale, a fixé, pour les impôts cantonaux et communaux 1989 - basés sur l'exercice commercial 1988 -, le bénéfice et le capital imposables respectivement à 511'722 fr. et à 1'028'000 fr. L'impôt dû se montait à 187'733 fr. y compris une amende de 100 fr. L'Administration fiscale cantonale a repris les commissions versées à A._____ pour 1985 à 1987, comptabilisées en 1988, d'un montant de 450'000 fr., ainsi que l'amortissement du prêt de 292'000 fr. octroyé à B._____ Inc.
La réclamation de X._____ S.A. a été rejetée le 5 avril 2000. La société a alors recouru auprès de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts du canton de Genève (ci-après: la Commission cantonale de recours). Cette Commission a donné acte à l'Administration fiscale cantonale qu'elle ramenait le capital imposable de 1'028'000 fr. à 755'010 fr., soit le montant indiqué dans la déclaration d'impôt, et a rejeté le recours pour le surplus.
D.
Par arrêt du 20 mai 2003, le Tribunal administratif du canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif) a rejeté le recours de X._____ S.A. contre la décision de la Commission cantonale de recours. Il a considéré en substance que les commissions dues à A._____ pour les années 1985, 1986 et 1987, soit 450'000 fr., devaient être comptabilisées ces années-là et non pas en 1988. Leur prise en compte dans les comptes 1988 violait le principe d'étanchéité des exercices. Elles n'étaient donc pas déductibles pour la période fiscale 1989. Il en allait de même de l'amortissement du prêt à B._____ Inc. X._____ S.A. aurait dû y procéder en 1984, lorsque l'acte d'enregistrement de cette société avait été annulé.
E.
Agissant par la voie du recours de droit public, X._____ S.A. demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif du 20 mai 2003. Elle invoque la violation de l'art. 9 Cst. L'autorité intimée aurait admis, de façon arbitraire, que la déduction des commissions 1985 à 1987 d'un montant de 450'000 fr. violait le principe d'étanchéité des exercices fiscaux. En outre, l'arrêt du Tribunal administratif serait manifestement erroné quand il affirme que le prêt à B._____ Inc. aurait dû être amorti en 1984.

Le Tribunal administratif persiste dans les termes et conclusions de son arrêt. L'Administration fiscale cantonale conclut au rejet du recours sous suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public et qui touche la recourante dans ses intérêts juridiquement protégés, le présent recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ.
2.
2.1 Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. De plus, il ne suffit pas que les motifs de l'arrêt attaqué soient insoutenables, encore faut-il que ce dernier soit arbitraire dans son résultat. Il n'y a en outre pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle de l'autorité intimée paraît concevable, voire préférable (ATF 129 I 8 consid. 2.1 p. 9, 173 consid. 3.1 p. 178; 128 I 273 consid. 2.1 p. 275; 127 I 60 consid. 5a p. 70; 125 I 166 consid. 2a p. 168 et la jurisprudence citée).
2.2 En droit fiscal, le bénéfice net imposable de la société comprend en particulier le solde du compte de résultats (art. 66 let. a de loi générale genevoise sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 [ci-après: LCP], en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994). Les comptes annuels de la société anonyme sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce. Ils servent en principe de base à la taxation (cf.

Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6e éd., 2002, p. 435; Francis Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, in Archives 37 p. 137 ss, p. 140-141; Jean-Marc Rivier, Vérité comptable et vérité fiscale? in Das schweizerische Steuerrecht, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr Ferdinand Zuppinger, 1989, p. 405 ss, p. 405-406; Bruno Scherrer, Die Buchhaltung als Veranlagungsgrundlage beim Selbständigerwerbenden, in L'Expert-comptable suisse 1986, p. 14). Les autorités fiscales peuvent toutefois s'écarter de cette comptabilité si elle est ne respecte pas les dispositions impératives du droit commercial ou celles du droit fiscal (cf. ATF 119 Ib 111 consid. 2c p. 115; RDAF 1998 II 374, 2P.14/1998, Archives 65 p. 51 consid. 3a p. 56 et les références
citées).

Selon l'art. 958 CO (pour la société anonyme, plus particulièrement, les art. 662 ss CO), toute personne astreinte à tenir des livres doit dresser un inventaire, un compte d'exploitation et un bilan à la fin de chaque exercice annuel. 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 (Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 411).

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 (Archives 20 p. 246; Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 413). Les provisions doivent être constituées à la charge du compte de résultat pour tenir compte d'engagements dont le montant exact ou l'ampleur n'est pas encore établi de façon certaine ou d'autres risques de pertes imminentes (cf. art. 10 al. 1 let. b LHID et 29 al. 1 let. a à c LIFD; Archives 56 374, P.1723/1984). En ce qui concerne les cautionnements, il y a lieu, lorsque le débiteur principal est menacé d'insolvabilité, de constituer une provision pour le montant global, étant donné qu'en cas de faillite ou de concordat, la créance devient exigible dans son intégralité (Manuel suisse d'audit, 1998, tome 1 p. 234). Pour être admise en droit fiscal, la provision doit être justifiée par l'usage commercial et, conformément au principe de la périodicité, porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (Xavier Oberson, op. cit., no 213 p. 139). Les amortissements représentent la constatation comptable de la moins value subie par
un actif commercial durant un exercice (Archives 32 271; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2e éd., no 213 p. 139). Ces différentes règles ont pour but d'empêcher le déplacement des bénéfices ou des pertes relatifs à un exercice sur un autre exercice.

3.
3.1 Le Tribunal administratif a estimé que les créances relatives aux commissions dues pour 1985, 1986 et 1987 étaient nées au cours de chaque année en cause et auraient donc dû être comptabilisées lors de chaque exercice concerné.

La recourante considère que le Tribunal administratif aurait conclu, de façon arbitraire, que les prétentions de son administrateur et directeur à des commissions pour les années 1985, 1986 et 1987 étaient nées au cours de chacun des exercices en question. Selon elle, ces créances seraient nées en 1988. Il n'était, en effet, pas concevable de comptabiliser des commissions en faveur de l'administrateur avant de connaître le résultat effectif des ventes susceptibles d'engendrer des commissions. Or, ce n'est qu'en 1988, dernière année de son activité, que la recourante aurait connu ce résultat et qu'il a été décidé de payer des commissions au directeur pour les années 1985 à 1987. Partant, elles constituaient une charge de l'exercice 1988 servant de base à la taxation de la période fiscale 1989. Le principe de l'étanchéité des exercices fiscaux aurait donc été respecté.
3.2 Les explications de la recourante selon lesquelles des commis- sions n'auraient été décidées en définitif qu'en 1988 ne sont pas convaincantes. En outre, elle n'a jamais fourni à l'Administration fiscale cantonale les pièces qui auraient pu prouver que l'obligation de verser les commissions n'aurait pris naissance qu'en 1988, soit les contrats entre la contribuable et son directeur, les décomptes exacts des commissions versées, ainsi que les avis bancaires y relatifs. Il n'est dès lors pas insoutenable de considérer que les créances en cause sont nées en 1985, 1986 et 1987.

Au vu de ces éléments, l'autorité intimée pouvait sans arbitraire s'écarter de la comptabilité de la recourante pour l'exercice 1988 et reprendre les commissions des années 1985 à 1987 d'un montant total de 450'000 fr. A cet égard, les principes de la périodicité et de l'étanchéité des périodes fiscales, n'ont pas été appliqués arbitrairement (RDAF 1998 II 374, 2P.14/1998; cf. aussi ATF 119 Ib 111 consid. 2c p. 115). Il est vrai que, si les commissions versées au directeur avaient été comptabilisées régulièrement de 1985 à 1987, il en serait résulté des pertes reportées, déductibles fiscalement sur trois ans. Toutefois, l'art. 66 let. a LCP prescrit qu'est considéré comme bénéfice imposable le bénéfice net réalisé pendant l'exercice qui précède l'année où l'impôt est exigible, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, et en tenant compte du solde reporté de l'exercice précédent. Ainsi, pour être reportées, les pertes doivent être comptabilisées ce qui n'a précisément pas été le cas ici. Au demeurant, la situation financière de la recourante, selon ses dires, était précaire dans les années 80 et les banques n'établissaient des accréditifs et ne finançaient des opérations avec les pays d'Europe de l'Est que difficilement
(recours p. 4). Les comptes de la recourante ne pouvaient donc pas faire état de grosses pertes car cela aurait été handicapant pour négocier avec les banques. Elle a ainsi comptabilisé toutes les commissions l'année où elle a fait un bénéfice conséquent. Sur le plan fiscal, un tel procédé n'est en principe pas admissible et l'autorité intimée pouvait sans arbitraire reprendre les commissions en question dans le calcul du bénéfice imposable. Ainsi, le recours doit être rejeté sur ce point.
4.
4.1 Le Tribunal administratif a considéré qu'à la suite de l'annulation de l'acte d'enregistrement de B._____ Inc. en 1984, le recouvrement du prêt était illusoire. Ainsi, rien ne justifiait l'amortissement du prêt en 1988 seulement.

La recourante soutient que l'amortissement du prêt à B._____ Inc. de 292'000 fr. avant 1988 n'était pas possible. Il n'aurait, en effet, jamais été porté à sa connaissance que B._____ Inc. avait été "déchue", le 20 janvier 1984, pour des raisons fiscales, du droit de faire des affaires. Ce n'est qu'en 1988, lorsque la banque D._____ a fait séquestrer les biens de la recourante, que celle-ci s'est rendu compte de la situation financière désastreuse de B._____ Inc. et qu'elle a alors amorti le prêt consenti à cette société. En outre, la destitution du droit de faire des affaires (forfeiture) ne constituerait pas, comme l'aurait retenu l'autorité intimée, l'annulation de l'acte d'enregistrement de la société. Elle ne conduirait pas forcément à la disparition d'une société.
4.2 L'autorité intimée a effectivement considéré la destitution du droit de faire des affaires (forfeiture) comme la fin de l'enregistrement de la société. Même si tel n'est pas le cas, la destitution du droit de faire des affaires a forcément de graves conséquences économiques sur l'activité d'une société. La recourante mentionne dans son recours que B._____ Inc. était un important partenaire commercial. Ainsi, si elle ne savait peut-être pas, comme elle le soutient, que cette destitution avait été prononcée, elle devait forcément constater que cette société ne concluait plus d'affaires. Elle devait, en outre, se douter que la situation financière de B._____ Inc. pouvait être fragile vu le prêt de 200'000 US$ qu'elle lui avait octroyé et vu qu'elle s'était portée caution solidaire de cette même société pour 1'000'000 US$ auprès de la banque D._____ déjà en 1977. La recourante aurait donc dû constituer une provision pour débiteur douteux ou amortir le prêt avant 1988.

Au vu de ce qui précède, il n'est pas insoutenable de considérer que c'est en 1984, année où B._____ Inc. a été destituée du droit de faire des affaires, et non en 1988, que le prêt devait être amorti. Ainsi, le Tribunal administratif pouvait sans arbitraire juger que l'amortissement de 292'000 fr. devait être repris pour le calcul du bénéfice soumis aux impôts cantonaux et communaux de la période fiscale 1989. Le recours doit également être rejeté sur ce point.
5.
Vu ce qui précède, le Tribunal administratif a admis sans arbitraire que les corrections auxquelles a procédé l'autorité de taxation, soit la reprise des commissions d'un montant de 450'000 fr. et de l'amortissement du prêt de 292'000 fr. dans le bénéfice imposable, étaient justifiées. Le recours doit donc être rejeté.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ). Il n'est pas alloué de dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration fiscale cantonale et au Tribunal administratif du canton de Genève.
Lausanne, le 21 juin 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: