

# **BGer 2C 808/2017 vom 29. Mai 2018**

Bundesgericht, 2018-05-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_808\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_808_2017)

FR: TF 2C 808/2017 du 29 mai 2018

IT: TF 2C 808/2017 del 29 maggio 2018

## **Regeste**

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct période fiscale 2011, provisions pour recherche et développement, gestion des acomptes sur impôts | Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF ) rendue par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF). L'arrêt entrepris concerne, d'une part, l'ajout d'une provision pour futurs mandats de recherche et de développement de 550'000 fr. constituée en 2010 et le refus d'admettre une provision de 450'000 fr. constituée en 2011 au revenu commercial imposable au titre de l'impôt fédéral direct et de l'impôt cantonal et communal de l'activité indépendante du recourant pour la période fiscale 2011 et, d'autre part, l'établissement des décomptes annuels d'impôts versés et encore dus. Comme ces domaines relèvent du droit public ( art. 82 let. a LTF ) et qu'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public est ouverte (cf. art. 146 LIFD [RS 642.11] et art. 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14]).

### **E. 1.2**

Au surplus, le recours a été déposé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes requises ( art. 42 al. 1 et 2 LTF ), par les recourants, contribuables et destinataires de l'arrêt attaqué, qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'ils ont la qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ). Leur recours est donc en principe recevable.

### **E. 2**

Le Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF ), à moins que ceux-ci n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire de l' art. 9 Cst. ( ATF 134 V 53 consid. 4.3 p. 62 ) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. art. 97 al. 1 LTF ), ce qu'il appartient à la partie recourante d'exposer et de démontrer de manière claire et circonstanciée (cf. ATF 136 II 101 consid. 3 p. 104 s.; 332 consid. 2.1 p. 334). I. Demande de suspension de la procédure

### **E. 3**

La demande de suspension de la procédure, à supposer que l'on puisse admettre qu'elle est suffisamment motivée, doit être rejetée. En effet, comme l'a présenté de manière

convaincante l'intimé, la demande de révision formée par la recourant sur le plan cantonal paraît manifestement infondée, de la sorte que la Cour de céans renoncera à suspendre la procédure pour ce motif (cf. arrêt 2C\_382/2017 du 7 février 2018). II. Impôt fédéral direct (provision pour futurs mandats de recherche et de développement)

#### **E. 4**

Les recourants contestent la définition de mandats de recherche et développement donnée par l'instance précédente. Il suffit à leur avis que les provisions en cause servent à "assurer la prospérité de l'entreprise à long terme".

##### **E. 4.1**

Aux termes de l' art. 29 al. 1 let . d LIFD (dont la teneur est identique à celle de l' art. 63 al. 1 let . d LIFD pour les personnes morales), des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum. Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable ( art. 29 al. 2 LIFD ). La constitution à charge du compte de résultats de provisions pour futurs mandats de recherche et de développement n'existait pas sous l'empire de l'arrêté du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; cf. E. KÄNZIG, Wehrsteuer 2e éd., Ie partie, n° 133 ad art. 22 al. 1 let. b AIFD et la jurisprudence citée, qui souligne qu'il n'est pas tenu compte des réserves pour dépenses futures). Les provisions pour les futurs mandats de recherche et de développement, qui ne constituent pas des provisions proprement dites, mais bien des réserves ouvertes fiscalement privilégiées, ont été introduites durant les débats parlementaires sur l'harmonisation fiscale, en violation du principe de l'étanchéité des périodes fiscales (cf. BOCE 1988 p. 817 ss; BOCN 1989 p. 734 s.; D. YERSIN, L'impôt sur le revenu - Etendue et limites de l'harmonisation, Archives 61, p. 295 ss, p. 299 s.). Ce nouvel instrument est inspiré de la législation du canton de Berne. Dès le 1er janvier 1965 en effet, le législateur bernois avait introduit en matière d'impôt cantonal et communal une réserve franche d'impôt à buts de recherche ("Rücklage für Forschungszwecke") doublement limitée, dans son montant (10% des bénéficiaires moyens de la période de calcul avec un maximum calculé en fonction du capital) et dans la définition du mandats de recherche, en ce qu'il devait s'agir uniquement de travaux de recherche effectifs ou à venir et non pas de simples dépenses de développement ("Entwicklungskosten") ou similaires (Rapport de l'Administration fédérale des contribution du 13 octobre 1965, Die steuerliche Behandlung der Aufwendungen für die industrielle Forschung in der Schweiz, in Archives 34, p. 241 ss, p. 242). Selon l'intervention Villiger à l'origine de l' art. 29 al. 1 let . d, en substance, il s'agissait de prendre en considération le fait que, dans les petites et moyennes entreprises, l'innovation ne se passait pas de la même manière que dans les grandes entreprises qui disposaient déjà de structures de recherche et développement. Pour la taille des premières, ce genre de dépenses dépassait généralement le bénéfice annuel. La constitution de telles réserves permettait ainsi à l'entreprise de répartir sur plusieurs périodes les dépenses irrégulières pour mandats de recherche et de développement. Afin de réellement profiter aux petites et moyennes entreprises, ce nouvel instrument avait été doublement limité : d'une part, le montant de la réserve ne pouvait pas dépasser 10 % au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum et, d'autre part, le mandat de recherche et de développement devait être confié à des tiers, soit plus précisément, à un technicum, à un institut spécialisé de l'économie privée

ou à d'autres entreprises aux fins, notamment, de fabriquer des prototypes ou d'acquérir des brevets (intervention Villiger, BOCE 1988 p. 818; cf. aussi REICH/ZÜGER/BETSCHART, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 3e éd. 2017, n° 39 ss ad art. 29 LIFD ; P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7e éd., Therwil/Bâle 2016, p. 314). Conformément à la répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale, il appartient au contribuable, qui entend diminuer sa charge fiscale par la constitution de telles provisions, de prouver l'existence du mandats à un tiers, de décrire le concept de recherche et développement qui lui est confié et de présenter le calendrier dans lequel s'inscrit la réalisation du projet de recherche en cause ainsi que ses coûts prévisibles (P. LOCHER, Kommentar zum DBG, 2001, n° 45 ad art. 29 LIFD ; AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer Zurich 1995, n° 2 ad art. 63 LIFD ; cf. également sur le plan cantonal, PH. FUNK, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4e éd., Klöti-Weber/Siegrist/Weber éditeurs, Cosmos 2015, n° 46 ad art. 36 LI/AG).

#### **E. 4.2**

En l'espèce, il ressort de l'arrêt attaqué que, par courrier du 2 février 2014 donnant suite à la demande de renseignement du fisc sur les provisions en cause, les recourants ont précisé qu'il n'avaient sollicité aucune estimation de tiers et que l'élaboration du cahier des charges n'était pas encore terminée. Ils ajoutaient que les coûts des futurs besoins en informatique (logiciel et matériel) semblaient inéluctables. Puis, le 23 avril 2015, ils ont produit deux notes d'honoraires établies par le Cabinet A.X.\_\_\_\_\_ SA adressées les 7 juillet et 16 septembre 2014 à l'étude de Me A.X.\_\_\_\_\_ pour des montants de 81'000 f. et 162'000 fr. relatives à un mandat de développement informatique visant à l'automatisation de diverses écritures, notamment judiciaires (traitement dactylographique de dossiers de mainlevée provisoire et modèle automatisé de mémoire de mainlevée provisoire). L'instance précédente a également retenu que l'entreprise qui avait fourni les recourants en logiciel informatique n'était pas une entreprise spécialisée dans la recherche de pointe capable de mener des recherches fondamentales ou appliquées, voire de développement dans ce secteur. Ces faits, qui lient le Tribunal fédéral (cf. consid. 2 ci-dessus) et qui n'ont pas été remis en cause par les recourants, démontrent que le mandats que ces derniers ont confié au cabinet relève de la personnalisation de logiciels ou d'application déjà présents sur le marché aux fins de répondre plus précisément à leurs besoins et non pas de la recherche et du développement. Il apparaît également au vu de ses buts statutaires que le cabinet n'était pas en mesure de fournir aux recourants de la recherche et du développement au sens défini par les travaux parlementaires. Les provisions en cause constituent bien de simples dépenses non déductibles en dehors de la période comptable dans laquelle elles ont été effectivement consenties. C'est par conséquent à bon droit que l'instance précédente a jugé que ces provisions n'entraient pas dans la définition légale de provisions pour futurs mandats de recherche et développement et devaient être ajoutées au revenu commercial imposable ( art. 29 al. 2 LIFD ). Il n'est par conséquent pas nécessaire d'examiner les autres griefs des recourants relatifs au droit comptable et aux conditions de dissolution des provisions ainsi qu'au délai raisonnable dans lequel les mandats doivent être confiés. Le recours est rejeté sur ce point. III. Impôt cantonal et communal (provision pour futurs mandats de recherche et de développement)

#### **E. 5.1**

Sous le titre "activité lucrative indépendante", l' art. 10 al. 1 let. b LHID prévoit que les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel qui peuvent être déduits comprennent notamment les provisions constituées pour couvrir des engagements dont le montant est encore indéterminé ou d'autres risques de pertes imminentes. Cette disposition ne prévoit pas expressément de provisions pour futurs mandats de recherche et développement. Le caractère exemplatif de l' art. 10 al. 1 LHID ("notamment"), la préexistence de provisions pour dépenses de recherche dans la législation de certains cantons, de sorte que le législateur fédéral n'en ignorait pas l'existence au moment d'ajouter l' art. 29 al. 1 let. d LIFD, ainsi que le postulat constitutionnel d'harmonisation verticale des trois degrés de souveraineté fiscale permet d'affirmer, avec la doctrine, qu'il n'est pas interdit aux cantons de prévoir par eux-mêmes dans leur propre législation des provisions à charge du compte de résultat pour futurs mandats de recherche et de développement (MARKUS REICH/JULIA VON AH, in: Zweifel/Beusch [éditeurs], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3e éd. 2017, n° 23 ad art. 10 LHID , A. CAMENZIND/URS SUTER, Das Unternehmenssteuerrecht auf dem Prüfstand, Der Schweizer Treuhänder 4/91, p. 180 ss, p. 183; D. YERSIN, loc. cit.). Si un canton introduit pareille déduction, celle-ci doit être interprétée de la même manière que l' art. 29 al. 1 let. d LIFD.

### **E. 5.2**

En vertu de l' art. 30 let. e ch. 4 de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; RSGE D 3 08, en vigueur depuis le 1er janvier 2010), sont déduits du revenu les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Font notamment partie de ces frais les provisions constituées à la charge du compte de résultats pour les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10% au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à 1'000'000 fr. au maximum. L' art. 30 let. e ch. 4 LIPP a la même teneur que l' art. 29 al. 1 let. d LIFD. Enfin, selon l'art. 19 al. 4 LIPP, 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. Or l'art. 16B de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales (LIPM; RSGE D 3 15) prévoit, à l'instar de l' art. 29 al. 2 LIFD , que les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable.

### **E. 5.3**

Il s'ensuit que les provisions en cause ne peuvent pas être considérées comme des provisions pour futurs mandats de recherche et de développement pour les mêmes motifs que ceux exposés ci-dessus et qu'elles ont été, à bon droit, ajoutées au bénéfice imposable en matière d'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2011 (cf. consid. 3). Le recours est également rejeté sur ce point. IV. Décomptes d'impôt cantonal et communal

### **E. 6**

Les recourants reprochent à l'instance précédente d'avoir confirmé de manière arbitraire la décision de l'autorité intimée qui exige le paiement d'intérêts compensatoires négatifs de \*\*\*\*\* fr. pour la période fiscale 2011. La loi sur l'harmonisation fiscale ne contient aucune disposition relative au paiement d'intérêts compensatoires; cette matière est ainsi exclusivement régie par le droit fiscal cantonal autonome.

### **E. 6.1**

Le recours en matière de droit public, sauf dans les cas cités expressément par l' art. 95 LTF , ne peut pas être formé pour violation du droit cantonal en tant que tel. En revanche, il est toujours possible de faire valoir que la mauvaise application du droit cantonal constitue une violation du droit fédéral, en particulier qu'elle est arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. ou contraire à un droit fondamental ( ATF 135 III 513 consid. 4.3 p. 521 s.; 133 III 462 consid. 2.3 p. 466). Il appartient toutefois à la partie recourante d'invoquer de tels griefs et de les motiver d'une manière suffisante (cf. art. 106 al. 2 LTF ; ATF 133 II 249 consid. 1.4.2 p. 254).

## **E. 6.2**

Dans l'arrêt attaqué, l'instance précédente a constaté, à l'examen des décomptes intermédiaires produits par les recourants, que les versements de \*\*\*\*\* fr. comptabilisés au 30 décembre 2012 et de \*\*\*\*\* fr. comptabilisés le 19 décembre 2013 concernaient deux périodes fiscales, soit respectivement 2012 et 2013, qui ne relevaient pas de la présente procédure. Ces acomptes versés ne pouvaient ainsi pas être imputés au solde de l'impôt dû pour 2011 en raison des principes de la périodicité et de l'étanchéité des périodes fiscales. Les recourants n'avaient du reste pas indiqué de manière claire quels étaient les montants qui auraient dû éventuellement être compensés. Dans la mesure où l'autorité intimée avait, le 19 juin 2013, répondu par la négative à la demande des recourants du 18 avril 2013 de création d'un compte unique pour la gestion des acomptes versés et des impôts dus ainsi qu'à leur demande de compensation d'une période fiscale à une autre, il leur revenait de prendre toutes les dispositions pour indiquer à l'autorité de taxation les acomptes qui devaient être imputés à la période fiscale 2011. Les versements susmentionnés devaient dès lors être considérés comme des acomptes provisionnels pour les périodes fiscales 2012 et 2013. Il y avait lieu de juger que le décompte final de l'impôt cantonal et communal retenant des acomptes de \*\*\*\*\* fr. comptabilisés en 2011 et des intérêts compensatoires négatifs de \*\*\*\*\* fr., le solde de l'impôt dû devant produire des intérêts compensatoires négatifs en faveur de l'État dès janvier 2012, à un taux de 2.00 % en 2012 et de 3.00 % en 2013 et 2014, était conforme au droit.

## **E. 6.3**

En l'espèce, en tant que les recourants décrivent (mémoire de recours, chapitre C, p. 11 à 16) le système légal cantonal fondé sur la loi genevoise du 26 juin 2008 relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales (LPGIP; RSGE D 3 18) et le règlement genevois du 1er décembre 2008 relatif à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales (RPGIP; RSGE D 3 18.01) et exposent des critiques visant d'une manière générale le nouveau système de perception de l'impôt cantonal et communal, notamment sous l'angle des taux compensatoires différenciés, du canton de Genève (mémoire de recours, p. 17 à 19), ils ne formulent aucun grief d'application arbitraire du droit cantonal, de sorte qu'il n'est pas entré en matière sur leurs reproches (cf. art. 106 al. 2 LTF ).

## **E. 6.4**

Pour le surplus, les recourants soutiennent que l'instance précédente s'est fondée sur des considérations erronées.

### **E. 6.4.1**

Il serait faux, selon eux, de retenir que "les versements de \*\*\*\*\* fr. comptabilisés au 30 décembre 2012 et de \*\*\*\*\* fr. comptabilisés le 19 décembre 2013 concernent deux

périodes fiscales, soit respectivement 2012 et 2013". Ils renvoient à cet égard à la pièce 4 des documents annexés au recours. S'il avait répondu aux exigences des art. 97 al. 1 et 106 al. 2 LTF (cf. consid. 2 ci-dessus), ce qui n'est pas le cas, le grief aurait dû être rejeté. Il ressort en effet littéralement des pièces citées les éléments suivants: "Impôts cantonaux et communaux 2012 - décompte intermédiaire - paiement par BVR comptabilisés au 30.12.2012" et "Impôts cantonaux et communaux 2013 - décompte intermédiaire - paiement par BVR comptabilisés au 19.12.2012".

#### **E. 6.4.2**

Selon les recourants, il serait également faux d'affirmer qu'ils "n'ont du reste pas indiqué de manière claire quels sont les montants qui auraient dû éventuellement être compensés" et qu'"il leur revenait de prendre toutes les dispositions pour indiquer à l'autorité de taxation les acomptes qui devaient être imputés à la période fiscale 2011" en se référant à leur courrier du 18 avril 2013. Tel que formulé, ce grief ne répond pas aux exigences des art. 97 al. 1 et 106 al. 2 LTF (cf. consid. 2 ci-dessus). Le cas échéant, il aurait dû être rejeté. En effet, la lecture de la lettre du 18 avril 2013 montre que les recourants n'ont effectivement articulé aucun montant ni du reste désigné expressément la période fiscale 2011. Le recours est par conséquent mal fondé sur ce point.

#### **E. 7**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2011 ainsi qu'au rejet du recours en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal 2011 et le décompte final d'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 2011. Succombant, les recourants doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral solidairement entre eux ( art. 66 al. 1 et 5 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

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