

GE_GERICHTE ATA/504/2009 vom 6. Oktober 2009

GE Cour de justice, 2009-10-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_504_2009

FR: GE_GERICHTE ATA/504/2009 du 6 octobre 2009

IT: GE_GERICHTE ATA/504/2009 del 6 ottobre 2009

Regeste

Résumé: Valeur fiscale du stock d'arbres et de plantes propriété d'une pépinière. Conditions auxquelles des réserves latentes sur ce stock peuvent être constituées.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A ss de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1er let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

Dans sa réponse, J_____ S.A. ne se contente pas de demander le rejet du recours ; elle demande, en outre et parallèlement, à ce que la décision de la commission soit annulée et à ce que son stock soit évalué à une valeur inférieure à celle retenue par cette juridiction. N'ayant pas recouru elle-même et dans les délais contre cette décision, ces dernières conclusions principales sont irrecevables.

E. 3

Le litige concerne l'ICC 2004. Il porte sur la question de savoir si l'entreprise a l'obligation légale d'évaluer son stock à une valeur supérieure à CHF 0.- ou si elle peut faire le choix de mettre la totalité de ce stock dans ses réserves latentes, avec l'obligation correspondante de déclarer l'intégralité du prix de vente dans son bénéfice au moment de cette réalisation.

E. 4

Selon le principe de l'autorité du bilan commercial, le bénéfice imposable des personnes physiques et morales repose sur le bénéfice tel qu'il ressort du compte de résultat établi selon les règles du droit commercial. Les comptes dressés conformément à ces règles lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoit des règles correctrices particulières. L'autorité du bilan commercial (art. 662a de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911, Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220)) tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (Arrêts du Tribunal fédéral 2C.220/2009

- 8/11 -

A/3599/2008

du 10 août 2009 consid. 8.2 ; 2A.464/2006 du 15 janvier 2007 consid. 3 ; 2A.458/2002 du 15 octobre 2004 in StE 2005 B 72.15.2 n° 6 ; ATF 119 Ib 111 consid. 2c p. 115). Ce principe vaut en particulier en matière de provisions (ou de réserves latentes) au sens de l'art. 669 CO (Arrêts du Tribunal fédéral 2C.220/2009 précité ; 2A.465/2006 du 19 janvier

2007 consid. 3).

E. 5

Il convient d'examiner si la comptabilité de la contribuable viole des règles impératives du droit commercial ou si des règles correctrices fiscales permettraient, malgré la conformité de la comptabilité à ces règles, des corrections de valeur (Arrêt du Tribunal fédéral 2C.220/2009 précité).

E. 6

Selon l'art. 666 al. 1er CO, qui traite de l'évaluation des stocks, les matières premières, les produits en cours de fabrication et les produits finis ainsi que les marchandises peuvent être évalués au plus à leur prix d'acquisition ou à leur coût de revient. Toutefois, si ces coûts sont supérieurs au prix généralement pratiqué sur le marché à la date du bilan, ce prix est déterminant (art. 666 al. 2 CO).

Le principe du coût historique est au centre de cette disposition ; le droit suisse de la société anonyme requiert en effet que les actifs soient comptabilisés au maximum à leur valeur d'acquisition ou à leur prix de revient. Hormis quelques exceptions qui ne concernent pas le cas d'espèce, le coût historique représente un plafond au-delà duquel un actif ne peut figurer au bilan. Ce principe est à mettre en relation avec le principe de prudence - qui a pour but de protéger les créanciers - ainsi qu'avec les principes de réalisation (qui permet de déterminer le moment auquel un revenu peut et doit être comptabilisé) et d'imparité (qui impose de comptabiliser les charges dès qu'elles sont actuelles et les produits au moment de leur réalisation). Il garantit ainsi qu'un revenu soit comptabilisé uniquement lorsque le gain se cristallise dans une transaction, tout en permettant la prise en compte d'une éventuelle moins-value dès sa constatation (P.-M. GLAUSER, Apports et impôts sur le bénéfice, Zûrich-Bâle 2005, p. 61).

E. 7

Si le principe du coût historique impose la fixation d'une valeur maximum, le droit de la société anonyme ne prévoit pas, en revanche, de valeur minimale (GLAUSER, *ibidem*). La constitution de réserves latentes sur la valeur du stock n'est ainsi régie que par l'art. 669 CO.

E. 8

A teneur de cette disposition, des amortissements, corrections de valeur et provisions pour risques et charges sont effectués dans la mesure où ils sont nécessaires selon les principes généralement admis dans le commerce. Des provisions pour risques et charges sont notamment constituées pour couvrir les engagements incertains et les risques de pertes sur les affaires en cours (al. 1). Le conseil d'administration peut à des fins de remplacement procéder à des amortissements, à des corrections de valeur et à la constitution de provisions pour risques et charges supplémentaires ; il peut également renoncer à dissoudre des provisions pour risques et charges devenues superflues (al. 2). Des réserves

- 9/11 -

A/3599/2008

latentes supplémentaires sont admissibles dans la mesure où elles sont justifiées pour assurer d'une manière durable la prospérité de l'entreprise ou la répartition d'un dividende aussi constant que possible compte tenu des intérêts des actionnaires (al. 3). La constitution et la dissolution de réserves de remplacement et de réserves latentes supplémentaires

doivent être communiquées dans le détail à l'organe de révision.

E. 9

La constitution de réserves latentes est guidée par le principe de prudence, qui pousse à une approche pessimiste du stock de l'entreprise ; lorsque celui-ci est aléatoire et qu'un risque de disparition ou de dévaluation existe, l'entreprise doit comptabiliser la valeur la plus basse pour ne pas donner à ses créanciers une fausse image de sa situation financière. Elle est en revanche limitée par le principe de sincérité du bilan qui découle de l'art. 959 CO, selon lequel le compte d'exploitation et le bilan annuel sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce ; ils doivent être complets, clairs et faciles à consulter, afin que les intéressés puissent se rendre compte aussi exactement que possible de la situation économique de l'entreprise.

E. 10

A condition de respecter la loi et ces principes, la société contribuable peut choisir le type d'évaluation qui lui convient le mieux.

a. En l'espèce, si la contribuable jouit d'une certaine liberté dans le mode de comptabilisation de son stock, elle ne peut toutefois, comme elle le voudrait, évaluer son stock à une valeur nulle. En effet, d'une part, cette valeur est trop éloignée de la réalité économique et ne se trouve pas dans un équilibre raisonnable avec les charges très élevées qui figurent dans son bilan, destinées à entretenir et valoriser ce stock. D'autre part, le principe de prudence ne permet pas que l'intégralité de la valeur de ses arbres et plantes soit constituée sous la forme de réserves latentes ; une telle mesure se justifierait si le risque de perdre l'intégralité des cultures était permanent, ce qui n'est ni démontré, ni allégué. Cette surévaluation du risque porte atteinte au principe de transparence fixé à l'art. 959 CO, car elle ne donne pas une image réelle de la situation et de la capacité économique de l'entreprise. La contribuable ne s'y est d'ailleurs pas trompée, puisqu'elle a annexé à son bilan, pour négocier avec ses banques partenaires, une évaluation parallèle de son stock, faisant état d'une valeur très supérieure de ce dernier.

b. La valeur proposée par l'AFC n'est pas non plus satisfaisante ; elle viole la marge de manœuvre laissée par la loi à la société quant aux différents modes de comptabilisation de son stock que cette dernière peut choisir, limitée par les seules dispositions précitées. En lui commandant de faire figurer à son bilan une valeur de stock de CHF 2'562'778.-, elle la prive, sans bases légales, de la possibilité de constituer des réserves latentes à hauteur de montants admissibles au regard des principes ci-dessus exposés.

- 10/11 -

A/3599/2008

c. En revanche, en s'appuyant sur l'estimation proposée par l'ASP et en fixant la valeur de l'hectare à CHF 4'000.-, la commission a respecté la loi. Les montants retenus correspondent en effet à la valeur minimale en dessous de laquelle l'entreprise ne peut aller sans violer les art. 669 CO et 959 CO.

Le stock doit ainsi être évalué à CHF 120'000.-, en application de l'évaluation proposée par l'ASP qui, si elle est minimale, n'en est pas moins conforme à la loi.

E. 11

La contribuable ne peut enfin se prévaloir de l'abattement d'un tiers appliqué par l'autorité fiscale en cas d'estimation du stock de marchandises fondée sur le prix de revient ou au cours du jour si cette valeur est plus basse, car ce mode de détermination de la valeur du stock n'a pas été choisi par elle. Celui pour lequel elle a opté prend déjà en compte, à concurrence de ce qui est nécessaire, voire au-delà, les facteurs de dévaluation éventuels (J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1994, p. 228).

E. 12

Le recours sera en conséquence rejeté.

E. 13

En application de l'art. 11 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (E 5 10.03), aucun émolument ne sera perçu. Aucune indemnité ne sera allouée à la contribuable, qui n'a pas pris de conclusions dans ce sens.

* * * * *

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