

GE_GERICHTE ATA/820/2015 vom 11. August 2015

GE Cour de justice, 2015-08-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_820_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/820/2015 du 11 août 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/820/2015 del 11 agosto 2015

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige porte sur le traitement fiscal réservé à la provision pour garantie de CHF 680'519.-, figurant au passif du bilan 2009 de la contribuable. 3)

impôt fédéral direct

a. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net, tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial (art. 57 et 58 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 224).

b. Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ajoutés au bénéfice imposable (art. 58 al. 1 let. b LIFD), telle par exemple une provision non justifiée.

c. Les provisions sont des déductions portées à la charge du compte de résultat pour tenir compte de dépenses ou de pertes dont le montant exact ou l'ampleur n'est pas encore établi de façon certaine (Archives 56 377). La provision a un caractère provisoire. Pour être admise, elle doit être justifiée par l'usage commercial et, conformément au principe de périodicité, porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (art. 29 al. 1 let. a LIFD). Ainsi, sont admissibles des provisions pour des engagements de l'exercice dont le montant est encore à déterminer (art. 29 al. 1 let. a LIFD), soit l'obligation de devoir verser des dommages-intérêts, ou d'une obligation de garantie si l'engagement en question a pris naissance durant l'exercice en cause. Ne sont pas admissibles les provisions pour des charges futures (arrêts du Tribunal fédéral 2C_637/2012 du 4 octobre 2012 consid. 6.1 ; 2C_392/2009 du 23 août 2010 consi. 2.2 in RDAF 2011 II 70 ; 2C_581/2010 du 28 mars 2010 consid. 3.1).

Les provisions ne constituent pas un élément du bénéfice et ne sont, partant, pas imposables mais, à teneur de l'art. 29 al. 2 LIFD, les provisions qui ne se justifient pas ou plus sont ajoutées au revenu commercial imposable.

- 6/9 - A/1895/2013

d. Selon la jurisprudence constante de la chambre administrative, 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 faite en tenant compte de tous les faits connus à la date du bouclage des comptes et non de faits ultérieurs qui viendraient confirmer ou

infirmier le montant de la provision (ATA/520/2014 du 1er juillet 2014 ; ATA/829/2013 du

E. 17

décembre 2013 ; ATA/607/2008 du 4 février 2009 et les références citées).

Ainsi, seules sont justifiées par l'usage commercial les provisions qui sont portées au bilan en vue de couvrir un risque de perte imminent. Les provisions pour les engagements de l'exercice qui entrent en considération doivent reposer sur un contrat ou sur une loi. Cela comprend les engagements conditionnels, pour autant que la réalisation de la condition soit très vraisemblable. La question doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence, à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi (ATF 103 Ib 366 consid. 4 p. 370).

e. La constitution d'une provision pour garantie calculée forfaitairement sur les recettes de la période fiscale concernée devrait être exclue, en application des principes rappelés ci-dessus. Cette provision devrait être établie en se fondant sur la situation concrète de l'entreprise, soit en particulier sur les prestations de garantie ressortant des exercices précédents (Danielle YERSIN/Yves NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 850 n. 19).

f. La pratique et la jurisprudence ont toutefois assoupli ces principes en admettant la constitution d'une provision forfaitaire leur donnant parfois une base légale ou réglementaire (art. 15 de l'ordonnance du Conseil exécutif du canton de Berne sur les amortissements 18 octobre 2000- OAm - RS BE 661.312.59 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2007 du 29 septembre 2008 consid. 2.1), les cantons concernés appliquant ces provisions forfaitaires aussi bien en matière d'impôt cantonaux que fédéraux. Les taux appliqués varient, dans ces cantons, entre 1 et 2 % (arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2007 précité consid. 2.1), les contribuables concernés conservant la possibilité de constituer une provision dépassant le taux forfaitaire, pour autant qu'ils démontrent que le montant retenu se fonde sur les appels aux prestations de garantie apparus au cours des exercices précédents.

En l'espèce, une telle règle n'existe pas en droit genevois et ce sont les règles ordinaires sur le fardeau de la preuve qui trouvent application. 4)

Selon la jurisprudence constante, en matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des

- 7/9 - A/1895/2013 éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. 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 (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 4.2 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/112/2015 précité).

S'agissant des provisions, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que lorsque l'entreprise se refuse à donner des renseignements ou n'est pas en mesure de fournir suffisamment d'éléments pour prouver la justification commerciale, la provision en cause ne

peut être considérée en droit fiscal comme justifiée par l'usage commercial (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 précité consid. 3.2). 5)

En l'espèce, la société indique que la détermination du risque repose sur un calcul forfaitaire fondé sur le 3 % du chiffre d'affaires façon de l'année ainsi qu'à un complément sur le chiffre d'affaires façon des mois de novembre et décembre justifié par le fait que le taux de retours moyen pour l'année 2009 se situait bien au-dessus des 3 %.

Le TAPI a retenu une provision forfaitaire de 3% car celle-ci tenait compte de la durée pendant laquelle la contribuable pouvait être actionnée pour des défauts de fabrication.

Or, même en appliquant les règles assouplies d'admission sur le plan fiscal de provision pour garantie rappelées ci-dessus, le fait que la garantie contractuelle ne soit que de deux mois, empêche la prise en compte d'une provision fondée sur le chiffre d'affaire annuel, les dix douzièmes des retours ayant lieu dans l'année considérée et non pas dans l'exercice suivant.

En outre, s'agissant des retours liés aux mois de novembre et décembre, aucune indication chiffrée ou pièce probante n'a été remise par la contribuable qui permettrait d'entrer en matière pour l'admission d'une provision de 1,5 % du chiffre d'affaires, conforme à la pratique de l'AFC confirmée par la chambre de céans (ATA/552/2014 précité ; ATA/484/2013 précité).

En conséquence, force est de constater que la provision litigieuse doit être réintégrée dans le bénéfice de la contribuable et que le recours de l'AFC doit être admis sur ce point. 6)

S'agissant de la provision pour escomptes de CHF 41'722.-, discutée par la contribuable dans ses écritures, elle n'a pas été admise par le TAPI et ne fait dès

- 8/9 - A/1895/2013 lors plus partie de l'objet du litige, la contribuable n'ayant pas contesté ce jugement. Cette provision ne sera dès lors pas examinée plus avant. 7)

Impôt cantonal et communal

Les dispositions légales régissant l'assujettissement des sociétés anonymes à l'impôt sur les personnes morales (art. 20 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 et 1 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15), l'objet de l'impôt sur le bénéfice (art. 24 al. 1 LHID et 11 LIPM), ainsi que la constitution de provisions (art. 12 let. e et 13 LIPM), ont une teneur identique à celles de la LIFD citées plus haut.

Une solution identique doit donc prévaloir en matière d'ICC. 8)

En conséquence, le recours de l'AFC sera admis, le jugement du TAPI annulé et les décisions sur réclamations de l'AFC du 6 mai 2013, concernant l'ICC et l'IFD 2009 rétablies. 9)

Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la contribuable (art. 87 al. 1 LPA) et il ne sera alloué aucune indemnité de procédure.

* * * * *