

# GE\_GERICHTE A/718/2011 vom 30. Juli 2013

GE Cour de justice, 2013-07-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_718\\_2011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_718_2011)

FR: GE\_GERICHTE A/718/2011 du 30 juillet 2013

IT: GE\_GERICHTE A/718/2011 del 30 luglio 2013

## Regeste

; DROIT FISCAL ; OBJET DE L'IMPÔT ; IMPÔT SUR LE REVENU ET LE BÉNÉFICE ; PROVISION POUR RISQUES ET CHARGES ; PREUVE | Une provision pour risque et charges, évaluée forfaitairement et non pas sur le volume annuel de travaux de garantie entrepris aux cours des exercices précédents, ne remplit pas, en l'espèce, la condition de quasi-certitude du risque couvert par la provision. | LIFD.29.al2 ; LIFD.12.let3 ; LIPM.13

## Erwägungen

### E. 1

ère section dans la cause ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE contre X \_\_\_\_\_ S.A. représentée par Profiducia Conseil S.A., mandataire ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS \_\_\_\_\_ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 2 avril 2012 ( JTAPI/456/2012 ) EN FAIT 1) La présente cause concerne la taxation en matière d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour l'année 2008 de X \_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : X \_\_\_\_\_ ou la contribuable), de siège à V \_\_\_\_\_, dont le but est l'exploitation d'un atelier de mécanique de précision, notamment dans le domaine de l'outillage et de la construction de prototypes. 2) Dans sa déclaration fiscale relative à l'année 2008, X \_\_\_\_\_ a indiqué un bénéfice imposable de CHF 16'459.- et un capital propre imposable de CHF 179'369.-. Le bilan au 31 décembre 2008 faisait état d'une « provision pour garanties et retours » d'un montant de CHF 60'000.-. 3) Le 12 mai 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé à la contribuable le détail et la justification du poste provision pour garanties et retours figurant au passif du bilan. La contribuable était invitée à préciser le mode de calcul de la provision et si ce mode de calcul était identique d'année en année. Elle devait également dire si une assurance avait été contractée pour couvrir entièrement ou partiellement le risque de perte ou de charge encouru et quelle était la durée des garanties octroyées à ses clients s'agissant des défauts éventuellement non couverts par le contrat d'assurance. L'AFC-GE demandait également les raisons pour lesquelles la provision n'était pas dissoute et reconstituée chaque année à hauteur de 1% du chiffre d'affaire annuel, comme indiqué dans un courrier du 13 août 2004. 4) Le 29 juillet 2010, sans réponse de la part de la contribuable, l'AFC-GE lui a notifié les bordereaux de taxation ICC et IFD 2008. L'ICC était de CHF 21'745.60 et l'IFD de CHF 6'494.- pour un bénéfice net imposable de CHF 76'459.- et un capital propre imposable de CHF 239'369.-. 5) Le 26 août 2010, X \_\_\_\_\_ a élevé réclamation contre les bordereaux ICC et IFD 2008. Les pièces fabriquées pouvaient connaître des défauts dus aux différentes étapes de production. Il arrivait fréquemment que des pièces doivent être refaites partiellement ou totalement, avec une perte de matière et de travaux de tiers (dorage par exemple). La société ne comptabilisant pas en détail les coûts des travaux engendrés par ces

retours, ceux-ci étaient évalués au bouclage en considération du volume d'affaires de l'année. La provision constituée durant le premier exercice de la société en 2003 avait été régulièrement augmentée afin de l'amener à un total correspondant au 1% du chiffre d'affaires des deux dernières années, comme cela était régulièrement admis comme risque « normal ». Cette provision couvrait des risques certains ou quasi-certains compte tenu des retours de pièces enregistrés tout au long de l'année. Le risque avait pris naissance dès le début de l'activité de la société et était plutôt en augmentation compte tenu des exigences toujours plus importantes des clients. Le bénéfice imposable devait rester fixé à CHF 16'459.- au lieu de CHF 76'459.- et le capital imposable à CHF 179'369.- au lieu de CHF 239'369.-. 6) Le 9 février 2011, l'AFC-GE a rejeté la réclamation et maintenu les taxations litigieuses ICC et IFD. La provision n'était pas admissible sur le plan du droit fiscal. Abstraction faite de la question de l'admissibilité d'une provision sur le plan du droit commercial, la doctrine et la jurisprudence fiscale récente s'accordaient à dire que les trois conditions suivantes devaient être cumulativement remplies pour justifier l'admission d'une provision sur le plan fiscal. Premièrement, la provision était dûment comptabilisée. Deuxièmement, le risque de perte ou de charge qu'elle était censée couvrir pouvait être qualifié de certain ou quasi-certain et troisièmement, le risque avait pris naissance dans l'exercice commercial au cours duquel la provision avait été constituée. Le risque ne pouvait pas être qualifié de certain ni de quasi-certain compte tenu notamment du mode de détermination. La société n'offrait pas de garantie particulière à ses clients, ce qui impliquait qu'il n'existait pas à proprement parler de risques qui devaient être comptabilisés. La provision constituait une réserve latente. L'évolution de la provision démontrait clairement qu'il n'y avait pas de politique cohérente visant à provisionner un risque supposé, elle constituait une provision pour charges futures qui n'étaient pas admissibles sur le plan du droit fiscal, sauf exception non réalisée, en vertu du principe de la périodicité de l'impôt. 7) Le 2 mars 2011, X\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 9 février 2010, en concluant à l'annulation de la reprise de la provision pour garantie dans la décision de taxation. La provision avait été considérée comme une dissolution pour l'exercice 2008 et avait augmenté d'autant le bénéfice imposable. Or, en considérant l'analyse partielle des cas de retours survenus en 2008, la provision constituée était au moins équivalente au total du coût des retours pouvant être envisagé au moment de la clôture annuelle des comptes. Comme le démontraient deux documents produits, le prix de revient des produits avait dû être corrigé d'environ CHF 21'000.- en 2008, en raison de deux retours de pièces (montants figurant en euros sur les documents produits). 8) Le 7 septembre 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en reprenant les arguments développés dans la décision sur réclamation. 9) Le 2 avril 2012, le TAPI a admis le recours tant en matière d'ICC qu'en matière d'IFD. Quand bien même X\_\_\_\_\_ n'avait pas conclu de contrat d'assurance, elle était néanmoins tenue d'offrir à ses clients la garantie légale. Il s'avérait que la constitution d'une provision pour garantie et retours respectait le principe de la périodicité, dès lors que des marchandises avaient été vendues en 2008. Par ailleurs, il existait un risque de retour de marchandises ensuite de malfaçons et deux affaires avaient été liquidées les 2 et 8 octobre 2008. Les conditions nécessaires à la constitution de la provision étaient réalisées. La question de l'évaluation du risque de retours des pièces pouvait se poser. Toutefois, il fallait reconnaître à la contribuable une importante marge d'appréciation. 10) Le 30 avril 2012, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice contre le jugement du TAPI du 2 avril, notifié le 11 avril 2012. Le critère de l'existence d'un

risque certain ou quasi certain de perte ou de charge impliquait que la comptabilisation des provisions soit exigée par le droit commercial en application du principe de prudence. Dans le cas de la contribuable, ce n'était pas le cas, notamment en raison du mode de détermination du risque, qui ne reposait pas sur un certain volume annuel de travaux de garantie entrepris aux cours des exercices précédents, mais sur un calcul forfaitaire. La contribuable avait ainsi comptabilisé une provision de CHF 60'000.- en 2007, 2008, 2009 et de CHF 55'000.- en 2010. La provision n'avait donc subi quasiment aucun mouvement au fil des ans. Pire, elle n'avait pas été utilisée en 2008 alors que la société avait dû faire face à des retours de marchandises à hauteur de CHF 21'000.-. Ces éléments démontraient que la provision litigieuse ne visait pas à couvrir un risque spécifique mais qu'elle revêtait les caractéristiques d'une réserve latente, non admissible fiscalement. 11) Le 9 mai 2012, le TAPI a déposé son dossier. 12) Invitée à se déterminer sur le recours, les 3 mai et 10 juillet 2012, la contribuable ne s'est pas manifestée. 13) Le 24 août 2012, les parties ont été informées que la cause était 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). 2) Le litige porte sur le traitement fiscal réservé à une « provision pour garanties et retours » de CHF 60'000.-. figurant au passif du bilan 2008 de la contribuable. 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, 58, al. 1 LIFD ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème 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 et 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 ; RDAF 1975 p. 355). 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 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 plus sont ajoutées au revenu commercial imposable. 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 infirmer le montant de la provision (ATA/2538/2007 du 9 mars 2010 ; 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). 3) La maxime d'office est applicable à la détermination de la dette fiscale. L'administration fiscale supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments imposables et, selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_288/2008 du 1<sup>er</sup> octobre 2008 consid 4.4 et les références citées ; ATA/207/2008 précité). 4) En l'espèce, la contribuable a fait figurer au bilan une provision de CHF 60'000.- pour « garanties et retours », arguant que de nombreuses pièces fabriquées étaient retournées par les clients en raison de malfaçons. Pour ces frais, elle comptabilisait une provision évaluée forfaitairement en fonction du volume d'affaires de l'année. Pour le surplus, la contribuable n'a pas répondu aux questions de l'AFC-GE portant sur la durée de garantie octroyée par la société à ses clients s'agissant des défauts ainsi que sur l'éventuelle assurance qu'elle aurait contractée pour couvrir entièrement ou partiellement le risque de perte ou de charge encouru, ni encore quant à la façon dont était évaluée ladite provision. Pour l'année 2008, elle a produit des preuves de frais engendrés par des retours de pièces les 2 et 8 octobre 2008, à hauteur d'environ CHF 21'000.-. Ces frais étaient dès lors connus au moment de l'établissement du bilan et ils ne représentent pas des engagements conditionnels pouvant donner lieu à la constitution d'une provision. Au vu des pièces produites et de l'absence d'explications données par la contribuable tant à l'AFC-GE que devant la chambre de céans, quant à l'évaluation du risque de retours de pièces, la contribuable doit supporter l'absence de preuve du fait que les conditions pour la constitution d'une provision diminuant son bénéfice imposable, ne sont pas réunies en l'espèce. En outre, aux dires de la contribuable, la détermination du risque repose sur un calcul forfaitaire et non pas sur le volume annuel de travaux de garantie entrepris aux cours des exercices précédents. De ce fait, la condition de quasi-certitude du risque couvert par la provision, exigé par la jurisprudence, n'est pas remplie en l'espèce. En conséquence, la provision litigieuse ne remplissant pas les exigences décrites ci-dessus, elle n'est pas admissible fiscalement et il se justifie de réintégrer son montant dans le bénéfice imposable de la contribuable. 5) Impôts cantonaux et communaux Les dispositions légales régissant l'assujettissement des sociétés anonymes à l'impôt sur les personnes morales (art. 20 al. 1 LHID et 1 al. 2 LIPM), 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 art. 13 LIPM) ont une teneur identique à celles de la LIFD citées plus haut. Une solution identique doit donc prévaloir en matière d'ICC. En conséquence, le recours de l'AFC-GE sera admis, le jugement du TAPI annulé et la décision sur réclamation prise par l'AFC-GE le 9 février 2011, rétablie. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la contribuable et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA). \* \* \* \* \*

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