

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1895/2013-ICCIFD

ATA/820/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 11 août 2015

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A _____ SA

représentée par Berney & associés SA, mandataire

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
12 mai 2014 (JTAPI/508/2014)**

EN FAIT

- 1) A_____SA (ci-après : A_____SA) est une société anonyme dont le siège se trouve à Meyrin. Selon le registre du commerce, son but consiste en la « création, fabrication et commerce de boucles, notamment en or, fermoirs, bracelets, bijouterie, accessoires pour maroquinerie ainsi que d'articles de promotion et publicitaires ».
- 2) Dans sa déclaration fiscale 2009, A_____SA a fait valoir, sous la rubrique « provisions pour risques et charges », diverses provisions dont une, intitulée « retour et garantie » à hauteur de CHF 722'241.-.
- 3) Le 2 juin 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a demandé à la contribuable des explications permettant de justifier plusieurs provisions dont celle intitulée « retour et garantie », seule encore litigieuse à ce jour.
- 4) Le 30 juin 2010, A_____SA a exposé que cette provision était constituée de deux éléments. D'une part, une provision pour escomptes de clients, qui couvrait l'escompte accordé aux clients lors de paiements dans les trente jours suivant la date de la facture. Cette part s'élevait à CHF 41'722.- et représentait 2,5% des débiteurs nets ouverts (après déduction du ducroire) en fin d'exercice comptable. Ce pourcentage représentait l'escompte moyen effectivement utilisé par les clients au cours des dernières années. Le même mode de calcul était appliqué depuis des années afin de rattacher ces charges d'escomptes sur le même exercice que la réalisation du chiffre d'affaires.

D'autre part, une provision pour retours et garantie proprement dite, relative à l'obligation de garantie sur les ventes de pièces. Contractuellement, la garantie donnée couvrait les deux mois suivant la date de livraison. Toutefois, étant donné l'importance des relations avec les clients du marché de l'horlogerie de luxe, la garantie était étendue au-delà de ce délai. Elle n'avait pas d'assurance couvrant ces risques de retours et prenait à sa charge l'intégralité des travaux de garantie. La provision se montait à CHF 680'519.- et correspondait à 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 clients moyen annuel 2009 sis situait bien au-dessus des 3% appliqués forfaitairement. Le mode de calcul des provisions demeurait identique d'année en année. En cas de retour des pièces, celles-ci devaient être refaites entièrement, soit fondues et totalement retravaillées. Seul un faible pourcentage des retours concernait des réparations proprement dites.

5) Le 8 décembre 2011, l'AFC a notifié les bordereaux pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2009 en refusant d'admettre en déduction du bénéfice imposable les provisions car elles n'étaient pas admises par l'usage commercial.

6) Le 28 décembre 2011, A_____SA a formé réclamation, par l'intermédiaire de son mandataire, contre ces bordereaux.

Une statistique des retours faite sur les années 2001 à 2011 indiquait des pourcentages allant de 1,8% à 6,7% selon les années.

7) Le 6 mai 2013, la réclamation a été rejetée par l'AFC, les provisions n'étant pas justifiées par l'usage commercial. En raison de la durée de la garantie de deux mois, les charges relatives à d'éventuels retours étaient comptabilisées en majeure partie la même année que la vente.

8) Le 10 juin 2013, A_____SA a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation de l'AFC en concluant à son annulation et à la déduction des provisions contestées dont celle pour garantie.

La provision pour retour de garantie correspondait à un usage généralisé au sein de l'industrie de l'horlogerie. Le coût des produits fabriqués à nouveau était supérieur au coût initial des produits en raison de la refonte. Les retours esthétiques pouvaient être corrigés en grande majorité par du polissage mais elle devait sous-traiter une partie du service ce qui augmentait le coût de garantie. La provision était élevée en fin d'année en raison de l'importance des ventes réalisées au cours du dernier trimestre. La moitié du chiffre d'affaires était produit entre octobre et décembre. Le niveau des retours était plus élevé au début d'année.

9) Le 20 septembre 2013, l'AFC a répondu au recours en concluant à son rejet. Concernant la provision pour retour de garantie, A_____SA n'avait pas démontré que le montant provisionné pour l'escompte clients, correspondait effectivement aux risques découlant de son activité pour la période litigieuse. La garantie offerte était de deux mois après la livraison. La durée était très courte ce qui attestait d'un risque relativement faible. Les charges relatives aux éventuels retours étaient donc comptabilisées en majeure partie la même année que la vente. Partant, les conditions d'une provision n'étaient pas réalisées.

10) Le 12 mai 2014, le TAPI a admis partiellement le recours.

La provision pour garantie a été admise à hauteur de CHF 680'519.- tant en ICC qu'en IFD car elle tenait compte de la durée pendant laquelle la contribuable pouvait être actionnée pour des défauts de fabrication.

- 11) Le 4 juin 2014, l'AFC a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) à l'encontre du jugement du TAPI en concluant à son annulation.

Elle sollicitait la suspension de la cause jusqu'à droit jugé dans des causes similaires pendantes devant la chambre administrative.

La condition de quasi-certitude du risque couvert par la provision, exigé par la jurisprudence, n'était pas remplie en l'occurrence compte tenu du fait que la société n'avait pas démontré que la provision pour travaux de garantie était justifiée par un certain volume annuel de travaux de garantie entrepris au cours des exercices précédents, mais sur un calcul forfaitaire. Il s'agissait d'une réserve latente, non déductible fiscalement.

Elle admettait en pratique une provision forfaitaire à hauteur de 1,5% du chiffre d'affaires pour les travaux de garantie, dans le cas où la provision ne peut être justifiée par un certain volume annuel de travaux mais, dans le cas d'espèce, en raison de la durée de garantie de deux mois uniquement, cette pratique ne pouvait s'appliquer. Au plus, aurait-il été possible d'admettre une telle provision sur le volume des ventes de novembre et décembre si des informations chiffrées avaient été mises à disposition de l'AFC.

- 12) Le 13 juin 2014, la chambre administrative a suspendu l'instruction de la cause jusqu'à droit connu dans une cause similaire.
- 13) Le 18 juin 2014, le TAPI a transmis son dossier en renonçant à formuler des observations.
- 14) Le 16 avril 2015, l'AFC a demandé la reprise de la procédure. Le 20 avril 2015, la chambre administrative a repris l'instruction de la procédure.
- 15) Le 21 mai 2015, A_____SA a transmis ses observations en concluant au rejet du recours.

Concernant la provision pour garanties, certains clients retournaient les produits après l'échéance de la garantie et elle ne pouvait refuser ces retours sans perdre rapidement sa clientèle. En pratique, la garantie n'était pas limitée à deux mois. Elle tenait des statistiques internes au sujet des taux de retour et la provision était déterminée sur cette base. Les retours intervenaient depuis plusieurs années et étaient fonction des volumes de livraison des mois précédents. Les retours étaient certains et avérés. La provision était justifiée.

Concernant la provision pour escomptes et selon les comptes 2009, le chiffre d'affaires de CHF 27'407'129.- était présenté net des escomptes accordés conformément aux principes comptables. Ces escomptes s'élevaient à CHF 693'281.- soit 2,48% du chiffre d'affaires brut.

- 16) Le 17 juin 2015, l'AFC a indiqué persister intégralement dans les termes de son recours.
- 17) Le 26 juin 2015, 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 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.

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/520/2014 du 1^{er} juillet 2014 ; ATA/829/2013 du 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

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

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.

* * * * *

**PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 4 juin 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 mai 2014 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 mai 2014 ;

rétablit les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 6 mai 2013 ;

met à la charge de A_____ SA SA un émolument de CHF 500.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la fiduciaire Berney & Associés SA, mandataire de l'intimée, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

D. Werffeli Bastianelli

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :