

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2198/2014-ICCIFD

ATA/1349/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 15 décembre 2015

4^{ème} section

dans la cause

A_____ SA

représentée par Fiscal et Facile SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
20 avril 2015 (JTAPI/472/2015)**

EN FAIT

1. La société A_____ SA (ci-après : A_____) a été inscrite au registre du commerce de Genève le _____ 2011. Son but est « participation dans toutes sociétés dans le sens d'une société holding ; acquisition, vente, administration et prise de participation dans toutes sociétés ou entreprises commerciales, financières ou industrielles, à l'exclusion de toutes opérations prohibées par la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par de personnes à l'étranger, du 16 décembre 1983 (LFAIE) ».
2. Lors du bouclage au 30 juin 2012 de son premier exercice comptable, elle avait constitué une provision pour impôt de CHF 28'850.-.
3. Le 9 août 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a adressé à A_____ un bordereau pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2012 d'un montant nul et un bordereau pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2012 d'un montant de CHF 991.10. Dans les deux cas, l'AFC avait admis une réduction de 100 % du bénéfice net déclaré et admis de CHF 61'506.-, pour « participations ayant une influence déterminante » (ci-après : réduction pour participations) au sens des dispositions fiscales fédérales et cantonales applicables. Elle n'avait procédé à aucune reprise.
4. Lors du bouclage de ses comptes au 30 juin 2013, A_____ a extourné la provision pour impôts de CHF 28'850.- sous une rubrique « produits sur exercices précédents ». Ce montant s'est ajouté aux dividendes en CHF 156'000.- pour un total de produits de CHF 186'850.-. Le total des charges ascendant à CHF 31'735.20, le bénéfice net de l'exercice était de CHF 155'114.80.
5. Le 26 mars 2014, l'AFC a adressé à A_____ un bordereau IFD 2013 d'un montant de CHF 2'130.85 et un bordereau ICC 2013 d'un montant de CHF 6'028.65. Dans les deux cas, l'AFC avait admis une réduction de 83.83 % du bénéfice net déclaré et admis de CHF 155'115.-.
6. Le 4 avril 2014, A_____ a élevé une réclamation contre les bordereaux IFD et ICC 2013. La dissolution de la réserve latente imputée sous « produits sur exercices antérieurs » avait été imposée. Elle n'avait pas fait mention de cette information dans la rubrique ad hoc de sa déclaration fiscale, raison pour laquelle elle en renvoyait une nouvelle rectifiée, qui devait être prise en considération et entraîner la notification de nouveaux bordereaux.

Dans la déclaration fiscale rectificative, le montant de CHF 28'850.- apparaissait sous la sous-rubrique « 4.2.1 Dissolution de réserves latentes

imposées », faisant partie de la rubrique « Produits non imposables crédités au compte de résultat », dans le chiffre « déductions ».

7. Par deux décisions du 23 juin 2014, l'AFC a rejeté la réclamation tant pour l'IFD que pour l'ICC, avec une argumentation identique : aucun redressement au titre de réserve latente imposée de CHF 28'850.- n'était venu grever le bénéfice et le capital propre imposable lors de la taxation 2012. « Le montant de CHF 28'850.- correspondait à une charge d'impôts et de taxe qui a été admise lors de la procédure de taxation de l'exercice commercial 2012, qui dans son temps avait peut-être fait l'objet d'une provision et dont cette dernière avait été admise fiscalement, à savoir aucune réserve latente imposée ni en bénéfice ni en capital. En définitive, nous ne pouvons pas vous restituer en bénéfice un élément qui n'a pas fait l'objet de la constitution d'une réserve latente imposée en capital ainsi qu'au niveau du bénéfice lors de la taxation ultérieure ».

8. Par acte du 21 juillet 2014, A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les deux décisions susmentionnées concluant à leur annulation et au renvoi du dossier à l'AFC pour nouvelle décision.

Lors de sa création, A_____ n'avait pas demandé le statut de holding mais elle n'avait aucune activité hormis la détention de participations. Au premier bouclage, par mesure de prudence, une provision pour impôts avait été constituée. Les bordereaux IFD et ICC 2012 avaient retenu une réduction pour participations de 100 %. Dès lors, comme le préconise le droit comptable, la provision constituée avait été extournée en 2013. Si cette provision n'avait pas été constituée, son montant n'aurait pas été imposé en 2012 du fait de la réduction pour participations. Son extourne en 2013 ne devait donc pas être traitée différemment.

9. Le 21 novembre 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours. La provision pour impôts constituée en 2012 avait été extournée en 2013 puisque A_____ n'avait pas été imposée en 2012 en raison d'une réduction pour participations à hauteur de 100 %. L'AFC était dès lors légitimée à soumettre à l'impôt 2013 la dissolution d'une réserve latente et à l'intégrer au bénéfice imposable.

10. Le 20 avril 2015, le TAPI a rejeté le recours.

L'AFC avait à bon droit pris en compte le montant litigieux dans le bénéfice imposable 2013, s'agissant d'une provision non utilisée constituée lors de l'exercice antérieur et qui, de ce fait, ne pouvait qu'être dissoute.

11. A_____ a recouru contre le jugement susmentionné par acte adressé le 11 mai 2015 à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Elle a conclu à l'annulation dudit jugement et au renvoi

du dossier à l'AFC pour nouvelle décision. Elle reprenait son argumentation antérieure.

12. Le 15 mai 2015, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.
13. Le 15 juin 2015, l'AFC a conclu au rejet du recours, développant l'argumentation soutenue en première instance.
14. Le 8 juillet 2015, A_____ a persisté dans son recours.
15. Le 10 juillet 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. L'objet du litige est la prise en compte dans le bénéfice imposable 2013 de la recourante de l'extourne de la provision pour impôt constituée dans les comptes 2012 et non utilisée.
3. 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. 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.

4. Selon l'art. 69 LIFD et l'art. 21 LIPM, l'impôt sur le bénéfice d'une société de capitaux ou d'une société coopérative est réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net des droits de participation et le bénéfice net total lorsque la société possède 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société, ou qu'elle participe pour 10 % au moins au bénéfice et aux réserves d'une autre société ou encore lorsqu'elle détient des droits de participation d'une valeur vénale d'un million de francs au moins. Il s'agit là de la réduction pour participations.

5. En l'espèce, la recourante a constitué en 2012 une provision pour impôts, ce qui est admissible au vu de la jurisprudence susmentionnée. Cette provision a de

fait été admise par l'AFC. Lors de ce premier exercice fiscal, la recourante a bénéficié d'une réduction pour participations équivalente à 100 % de son bénéfice net, de sorte qu'elle n'a eu finalement aucun montant à payer au titre de l'IFD et de l'ICC 2012. Dès lors, la provision en cause n'avait plus de justification et devait être extournée dans les comptes 2013, entraînant une augmentation équivalente du bénéfice imposable de cet exercice, ce qu'a parfaitement transcrit la recourante en qualifiant l'extourne de « produits sur exercices précédents ». C'est en vain qu'elle a tenté ultérieurement de la qualifier de « dissolution de réserves latentes imposées » puisque précisément, il n'y avait pas eu d'imposition, ou de reprise en 2012. C'est le lieu de relever que la recourante n'a pas contesté les bordereaux IFD et ICC 2012.

La recourante ne peut davantage être suivie lorsqu'elle soutient que l'extourne de 2013 ne devrait pas être imposée du fait que si la provision n'avait pas été constituée en 2012, son montant ajouté au bénéfice net de cette année-là, n'aurait pas été imposé en raison de la réduction pour participations. C'est en effet la recourante elle-même qui a choisi de constituer une provision pour impôts en 2012 et en a fixé le montant, au demeurant élevé en regard de son bénéfice déclaré, alors qu'elle est clairement de par son but statutaire et sa comptabilité, une société de participations. Elle ne pouvait ignorer les dispositions fiscales permettant une réduction pour participations. Le fait qu'elle n'ait pas correctement estimé sa situation fiscale en 2012 ne saurait en aucun cas constituer un motif de ne pas appliquer correctement les dispositions fiscales pertinentes aux conséquences de cette mauvaise estimation en 2013.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 1 et 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 mai 2015 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 avril 2015 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'500.- ;

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

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 Fiscal et Facile SA, mandataire de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :