

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3599/2008-FIN

ATA/504/2003

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 6 octobre 2009

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

J_____ S.A.

représentée par Me Clarence Peter, avocat

EN FAIT

1. La société J_____ S.A. (ci-après : la société), dont le siège est à Genève, a pour but la préfabrication, le génie civil, les travaux publics de parcs, jardins, terrains de sport et pépinières, ainsi que l'achat et la vente de tous biens.
2. Dans sa déclaration fiscale 2004 du 15 août 2005, cette société a déclaré un bénéfice net de CHF 761'608.- portant l'impôt dû à ce titre à CHF 0.-, après le report des pertes des exercices précédents.
3. Le bilan de la société au 31 décembre 2004 fait état, dans ses actifs circulants, d'un stock d'arbres et de plantes de CHF 0.-.
4. Le 6 septembre 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a prié la contribuable de lui fournir les informations suivantes :
 - la liste du stock des arbres et des plantes avec indication de leur valeur marchande ;
 - une facture de vente d'arbres et de plantes dont le montant était supérieur à CHF 20'000.- ;
 - une description des postes suivants, figurant dans le compte d'exploitation du « secteur pépinière » :
 - o achat marchandises, matières : CHF 9'049'262,16 ;
 - o frais de personnel : CHF 13'691'033,29 ;
 - o charges diverses : CHF 1'420'497,80 ;
 - le grand livre des comptes figurant au bilan pour les sociétés proches.
5. Par pli du 24 octobre 2005, la contribuable a répondu à l'administration.
 - a. Il n'existait pas d'inventaire détaillé du stock d'arbres et de plantes au bilan. Trois estimations de cette réserve latente avaient néanmoins été effectuées ; la première se fondait sur le prix du catalogue de l'Association des pépiniéristes suisses (ci-après : APS), la seconde sur une valeur « au printemps 2004 » (fixée à la moitié du prix du catalogue précité). La troisième se basait sur une valeur de liquidation (10 pour cent de la valeur du catalogue). Les montants retenus étaient respectivement de CHF 10'630'000.-, CHF 5'315'000.- et CHF 530'000.-.

b. La contribuable remettait à l'AFC une facture d'environ 130 arbres et arbustes du 3 septembre 2004, ainsi que d'autres plants (lavandes, lierre, pervenche) livrés à la société S_____ S.A. pour la somme de CHF 88'091.- (prix hors taxes).

c. Le poste « achat marchandises, matières » figurant dans la comptabilité englobait divers secteur de l'entreprise, dont les achats de plantes, de revêtements et de produits pour le secteur jardin et pépinières. Les « frais de personnel » regroupaient toutes les dépenses liées à la main d'œuvre interne et externe. Les « charges diverses » représentaient les frais d'eau, d'électricité, de petit outillage, d'entretien, de réparations, d'assurances et taxes.

d. La seule société proche en compte avec la contribuable était la SNC J_____ & Cie.

6. Le 29 novembre 2005, l'AFC a notifié à la contribuable un bordereau de taxation pour l'impôt cantonal et communal 2004 (ci-après : ICC 2004) de CHF 331'950,10.

L'activité de pépiniériste étant commerciale, la société était tenue d'indiquer dans son bilan la valeur du stock de plantes et d'arbres prêts à être vendus le 31 décembre de chaque année. Cette valeur devait être ajoutée au bénéfice. Elle était estimée en l'espèce à CHF 2'562'778.-. Cette somme représentait la moyenne des trois estimations du stock effectuées par la société, de laquelle un tiers avait été retranché au titre de réserve légale, ainsi qu'un abattement à bien plaie de 20%.

Le capital imposable avait également été augmenté de la valeur du stock retenue, soit de CHF 2'562'778.-, ce qui portait celui-là à CHF 5'527'772.-.

7. Le même jour, la contribuable a formé réclamation contre le bordereau précité et contesté la prise en compte de la valeur du stock pour des motifs qui seront exposés ci-après.
8. Par décision sur réclamation du 31 janvier 2006, l'AFC a maintenu la taxation contestée.

En donnant au stock une valeur nulle, le bilan produit et ses annexes ne respectaient pas les exigences fiscales concernant l'évaluation des stocks devant figurer à l'actif des comptes de la société. La correction effectuée ne faisait qu'entériner les chiffres figurant dans les estimations faites par la contribuable de son stock.

9. Le 10 février 2006, la fiduciaire mandataire de la société a sollicité l'octroi d'un délai supplémentaire pour compléter sa réclamation.

10. Par lettre du 15 février 2006, l'AFC a octroyé à la contribuable un délai au 10 avril 2006 à cette fin.

11. Le 15 février 2006, l'APS a délivré à la contribuable l'attestation suivante.

Elle recommandait l'évaluation de la valeur fiscale des stocks des pépinières entre CHF 2'000.- à CHF 4'000.- par hectare pour la culture en pleine terre et entre CHF 6'000.- à CHF 10'000.- par hectare pour la culture hors sol. Ces montants servaient de référence dans plusieurs cantons. Ils tenaient compte du caractère aléatoire de la valeur des plants, qui ne pouvait être fixée qu'une fois ceux-ci sortis du terrain, du fait, notamment, de leur dépendance à la qualité de l'entretien apporté.

12. Le 27 mars 2006, la société a complété sa réclamation.

D'ordinaire, la détermination de la valeur d'un stock se calculait sur le prix d'acquisition ou de revient, ou de la valeur marchande si celle-ci était la plus basse. Le stock des pépinières ne pouvait être activé au bilan selon ces règles, en raison des difficultés liées à son évaluation. En effet, la valeur des plants ne pouvait être fixée qu'au moment de la vente et de la transplantation ; le stock constituait jusque-là une réserve latente, que la vente dissolvait. L'intégralité du prix de vente était alors passée en bénéfice. Ce mode de procéder ne violait pas les règles de la comptabilité commerciale. L'annexe de son bilan et de son compte de pertes et profits indiquait expressément qu'il existait une réserve latente importante sur les arbres et les plantes de ses pépinières, dont la valeur théorique était de CHF 5'315'000.- et la valeur de liquidation de CHF 530'000.-.

Si cette façon de faire devait ne pas être admise, il convenait d'appliquer les recommandations de l'ASP aux trente hectares de culture en pleine terre qui abritaient le stock de plants de la société. La valeur du stock serait alors, au maximum, de CHF 120'000.- (CHF 4'000.- x 30). Les plants étant anciens, l'hectare devait être évalué à CHF 2'000.-, ce qui portait la valeur totale à CHF 60'000.-. A ce montant, il fallait déduire l'abattement de 33,33% accordé d'ordinaire par l'autorité fiscale.

13. Le 13 avril 2006, l'AFC a confirmé sa décision du 31 janvier 2006 au motif que la valeur proposée par la contribuable était trop éloignée de la réalité économique.

14. Le 12 mai 2006, la contribuable a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis lors la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) en reprenant, pour l'essentiel, la même argumentation.

Le bénéfice de la société devait être porté à CHF 801'808.-, correspondant au bénéfice déclaré de CHF 761'608.-, auquel était ajoutée une valeur de stock de

CHF 40'200.- (soit 30 hectares x CHF 2'000.- moins 19'800.- d'abattement). Après la prise en compte des pertes reportées, l'impôt dû sur le bénéfice était de CHF 0.-. Le capital imposable devait être fixé à CHF 3'444'575.-, soit CHF 3'404'375.- + CHF 40'200.-.

Le principe de la bonne foi était violé, car l'AFC n'avait jamais procédé auparavant à un correctif, ni demandé l'activation du stock dans les comptes de la société.

15. La commission a admis partiellement le recours, par décision du 25 août 2008.

Compte tenu des difficultés liées à cette évaluation et des compétences de l'ASP en ce domaine, il y avait lieu de se fier aux barèmes fixés par cette organisation pour déterminer la valeur du stock de la contribuable. Rien, dans la situation d'espèce, ne laissait penser que l'évaluation proposée par l'ASP ne reflétait pas la réalité. Aucun facteur de réduction de la valeur des arbres n'ayant été démontré à satisfaction de droit par la société, il n'y avait pas de raison de ne pas prendre la valeur maximum de CHF 4'000.- par hectare recommandée. La valeur du stock devait donc être fixée à CHF 120'000.-, soit 30 x CHF 4'000.-.

Quant à l'abattement d'un tiers, il n'y avait pas lieu de l'appliquer. Ce dernier était lié à une estimation du stock fondée sur le prix de revient ou à la valeur du jour des marchandises, ce qui n'était pas le cas de l'estimation retenue.

16. Le 6 octobre 2008, l'AFC a recouru contre cette décision, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 31 janvier 2006.

La valeur du stock, évaluée à CHF 0.- dans les comptes de la société, ne reflétait pas la réalité économique. La différence entre la somme estimée par l'ASP (CHF 10'630'000.-) et celle avancée deux ans plus tard par la société dans sa réclamation (CHF 120'000.-) était injustifiable objectivement. La société n'activait dans son bilan ni l'achat des plantes et des arbres, ni les coûts de production liés à leur entretien ; ce mode de procéder n'était pas régulier.

La valeur du stock retenue par la commission, de CHF 120'000.-, apparaissait manifestement trop basse au regard des activités déclarées par la contribuable, dont le coût des marchandises était, en 2004, de CHF 9'049'262,16 et le chiffre d'affaires de CHF 26'411'865,95. Elle était également irréaliste au regard de la facture du 3 septembre 2004 versée à la procédure, qui représentait la vente d'une petite partie du stock de la société, mais dont le montant atteignait les trois-quarts de l'évaluation retenue. Les recommandations de l'ASP n'avaient pas de valeur légale. La différence entre l'évaluation basée sur la catalogue de cette association (CHF 10'630'000.-) et celle recommandée ensuite par celle-ci pour déterminer la valeur fiscale des pépinières (CHF 2'000.- à CHF 4'000.- l'hectare)

ne trouvait d'explication dans aucun élément objectif. Le calcul permettant de s'approcher le plus possible de la réalité économique était de faire une moyenne entre les trois estimations fournies, le tout imputé d'une réserve légale d'un tiers et d'un abattement de 20%, pour tenir compte du caractère aléatoire du stock.

17. J_____ S.A s'est déterminée sur le recours le 6 novembre 2008. Elle conclut, à titre principal, et "parallèlement", à son rejet et à ce que l'évaluation de son stock à CHF 0.-, telle qu'elle résulte de son bilan, soit validée, ce qui revient à demander l'annulation de la décision de la commission. Subsidiairement, cette société conclut à la confirmation de la décision de la commission (soit une évaluation de la valeur du stock à CHF 120'000.-).

L'AFC était liée par les comptes de la société, lesquels respectaient les principes de comptabilisation et d'évaluation prévus par le droit comptable en matière de bénéfice imposable. Aucune base légale n'autorisait l'AFC à s'écarter de ces principes pour justifier une réévaluation du stock.

La justification comptable d'une évaluation de ce stock à CHF 0.- résidait dans le fait que la valeur des arbres et les plantes ne pouvait être déterminée qu'une fois leur vente et leur transplantation effectuées, et lorsque le succès de cette dernière avait été constaté. Les aléas de la nature pouvaient ruiner ou endommager les cultures (intempéries, maladies, etc). Les arbres invendus, devenus trop grands, ne pouvaient plus être transplantés ; non seulement ils perdaient toute valeur, mais devaient être abattus aux frais de l'entreprise. Le principe de prudence imposé par le droit comptable justifiait de comptabiliser ce stock à une valeur nulle et de le considérer comme faisant partie des réserves latentes de la société. Il était fait mention de cette réserve par la société dans les annexes de son bilan, de sorte que le principe de l'intégralité des comptes annuels n'était pas violé. L'obligation d'activer le stock était également respectée, puisque l'existence de ce dernier était mentionnée au bilan (avec une valeur de CHF 0.-). D'après le manuel suisse d'audit, il s'était formé dans la pratique suisse un droit d'option dans l'établissement des comptes : le bénéfice pouvait être comptabilisé par parties en fonction de l'avancement du projet ou dans sa totalité à la fin de l'exécution. Le choix opéré par la société de n'activer son stock qu'au moment de la vente des plants et des arbres avait été constant ; il respectait donc le principe de continuité comptable.

Si le tribunal devait néanmoins confirmer le principe d'une activation du stock à une valeur supérieure, il convenait de se baser sur les recommandations de l'ASP au sujet de la détermination de la valeur fiscale des stocks de pépinières. Celles-ci fixaient la valeur par hectare pour la culture en pleine terre entre CHF 2'000.- et CHF 4'000.-. L'AFC fédérale et plusieurs AFC cantonales (notamment Zürich et Berne), se fondaient sur ces recommandations. Seule une valeur égale ou inférieure à CHF 120'000.- pouvait en conséquence être admise. L'écart existant entre ce chiffre et l'estimation effectuée par l'ASP le 24 octobre

2005 était due au fait que cette dernière avait été établie pour les banques partenaires de la société ; elle était indicative, fondée sur les prix du catalogue de l'APS, et tenait compte de la transplantation réussie de chaque individu, alors que 50% seulement du stock pouvait finalement être vendu. En outre, le prix du catalogue était un prix moyen ; il prenait en compte le coût de la main d'œuvre nécessaire à la transplantation et faisait abstraction du rabais de 50% accordé aux acheteurs professionnels.

18. L'AFC a répliqué le 17 décembre 2008 et a déclaré persister dans ses conclusions.
19. La contribuable a dupliqué le 28 janvier 2009 et a campé sur ses positions.
20. Ensuite de quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

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. 1^{er} let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
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.
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.
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 prévoie 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

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).

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).
6. Selon l'art. 666 al. 1^{er} 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 le principe 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*, Zürich-Bâle 2005, p. 61).

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.
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

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.

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.
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.

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.

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).
12. Le recours sera en conséquence rejeté.
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.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 octobre 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 25 août 2008 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 Me Clarence Peter, avocat de l'entreprise J_____ S.A., ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni et M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :