

du 2 septembre 2003

dans la cause

SOCIÉTÉ X

représentée par Ilex Trust Services S.A., mandataire

contre

ADMNISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. La Société X, société à responsabilité limitée (ci-après : la société) a une succursale à Lancy et son siège principal en France.
2. Les comptes de la société au 31 décembre 2000 font état d'un bénéfice annuel de CHF 38'216,19. Ils mentionnent également un stock de produits intermédiaires et finis de CHF 279'599,40.
3. Dans sa déclaration fiscale pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct 2000, déposée le 20 juillet 2001, la société a mentionné une perte nette de l'exercice 2000 de CHF 54'984.-, la valeur comptable du stock de marchandises, soit CHF 279'599.- ainsi que la sous-estimation y relative d'un montant de CHF 93'200.-.
4. Par bordereau de taxation pour l'impôt cantonal et communal 2000 du 5 octobre 2001, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a réclamé à la société un impôt de CHF 9'382.-, calculé sur un bénéfice imposable de CHF 38'216.- et un capital imposable de CHF 57'540.-.
5. Par courrier du 24 octobre 2001, la société a élevé réclamation contre cette décision, au motif que l'administration n'avait pas tenu compte, dans le calcul du bénéfice imposable, de la provision d'un tiers sur le stock de marchandises, d'un montant de CHF 93'200.- (CHF 279'599,40 x 33,33%).

Cette provision ne figurait pas dans les comptes parce qu'ils avaient été établis au siège principal par un comptable français qui ignorait cette possibilité offerte par les autorités fiscales suisses. Cette provision avait été ajoutée dans la déclaration d'impôt 2000 et elle figurerait à l'avenir dans les comptes.
6. Le 15 novembre 2001, l'administration a rejeté la réclamation, au motif que, conformément à la pratique administrative et à la jurisprudence, seules les provisions dûment comptabilisées dans les charges du compte de pertes et profits étaient considérées comme des charges fiscalement admises.
7. Par acte du 4 décembre 2001, la société a recouru

contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). Elle a conclu à son annulation.

Bien que le droit suisse soit régi par le principe de la force probante de la comptabilité, selon lequel seules les valeurs comptables arrêtées conformément au droit commercial étaient déterminantes aux fins fiscales, il existait des exceptions correspondant à des règles correctrices spécifiques prévues par le droit fiscal, parmi lesquelles figurait la sous-évaluation du stock jusqu'à un tiers de sa valeur comptable.

Pour être valables, il suffisait que les corrections fiscalement autorisées soient enregistrées dans le bilan fiscal, lequel n'était pas soumis à des règles formelles. Le bilan fiscal était un bilan parallèle et non intégré au bilan commercial.

8. Dans sa réponse du 15 mai 2002, l'administration a conclu au rejet du recours.

La tenue de la comptabilité de sociétés anonymes devait obéir notamment aux principes prévus à l'article 662a CO, tels l'intégralité des comptes et la clarté. Partant, une entreprise légalement astreinte à tenir des livres ne saurait modifier, pour des motifs fiscaux, le bilan approuvé par l'assemblée générale.

Elle précisait que les comptes annuels remis aux autorités fiscales étaient ceux qui avaient été établis conformément au droit de la société anonyme, contrôlés par l'organe de contrôle et approuvés par l'ensemble des actionnaires, la société anonyme n'ayant pas le droit de remettre aux autorités fiscales des comptes spécialement établis à son intention.

La comptabilité au sens des articles 957ss CO valait titre et, en ce qui concernait le compte de pertes et profits, revêtait un caractère définitif.

9. Par décision du 27 février 2003, expédiée le 7 mars 2003 aux parties, la commission a rejeté le recours, au motif que la provision relative au tiers de la valeur du stock de marchandises ne figurait pas dans les comptes de la société. Le bilan fiscal ne permettait pas de pallier certains oublis ou sous-estimations d'amortissements ou de provisions dans les comptes d'un contribuable, qui n'auraient d'autre but que de diminuer

l'impôt, mais il visait à corriger des déductions, amortissements, provisions, etc. jugés supérieurs à ceux admis dans les circulaires des autorités fiscales et à tenir compte de ces corrections dans la taxation de l'année suivante.

10. Par acte constitué le 1er avril 2003, la société a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif en concluant à son annulation.

D'une part, elle contestait la définition du bilan fiscal donnée par la commission. Le bilan fiscal ne se résumait pas qu'à un tableau de redressements réservé à l'autorité fiscale et le contribuable pouvait également se prévaloir des normes fiscales en dehors de ses comptes annuels dans le seul but de diminuer l'impôt.

D'autre part, il n'existait pas selon elle d'obligation pour le contribuable de faire figurer la réserve sur stock fiscalement admise dans son bilan commercial, étant donné que certains auteurs proscrivaient ce procédé.

11. L'administration a conclu au rejet du recours.

Le compte de pertes et profits présentait un bénéfice net de CHF 38'216.- en application des articles 11 et 12 let. a de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15.

En outre, la correction des comptes demandée par la société violait les principes d'intégralité et de clarté du droit commercial, au motif que l'établissement des comptes approuvés par l'assemblée générale avait pour but d'informer les intéressés au sujet de la situation patrimoniale de la société afin qu'ils puissent exercer en pleine connaissance de cause leurs droits.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 7 al. 2, 53 al. 1 et 4 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 60 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 11 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15; art. 57 et 58 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). Selon l'article 12 lettre a LIPM et l'article 58 alinéa 1 lettre a LIFD, le bénéfice net imposable résulte du compte de pertes et profits.

L'imposition du bénéfice des personnes morales repose donc sur le bénéfice tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial. Le bilan commercial est donc déterminant également en droit fiscal ("Massgeblichkeitsprinzip") (X. OBERSON, "Droit fiscal suisse", 2ème édition, Bâle 2002, p. 181, n° 2). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la pratique fiscale suisse se fonde sur le bilan commercial, dès lors qu'il ne viole pas les dispositions impératives du droit commercial et respecte les règles particulières du droit fiscal relatives au calcul du bénéfice (RDAF 2002 II 131-137, c. 2a, p. 133).

Les règles correctrices prévues dans les lois fiscales visent à adapter le bilan commercial aux exigences du droit fiscal, dont l'objectif est de frapper le contribuable selon sa réelle capacité contributive. Les redressements effectués par l'autorité fiscale forment le bilan fiscal (W. RYSER et B. ROLLI, "Précis de droit fiscal suisse", 4ème édition, Berne 2002, p. 212). L'existence de ces deux bilans est due au fait que le droit commercial et le droit fiscal poursuivent des buts différents. Alors que le droit commercial est régi par le principe de prudence, qui tend à promouvoir une approche conservatrice de l'entreprise axée sur une vision plutôt pessimiste de l'avenir, le droit fiscal cherche à taxer la société d'après sa véritable capacité économique (X. OBERSON, op. cit., p. 182, n° 4). Toutefois, l'autorité fiscale se fonde sur le bilan commercial tel que présenté par la société, qui l'examine et, le cas échéant, le corrige au regard des dispositions fiscales. Il en résulte que la taxation du bénéfice imposable se calcule sur le bilan fiscal, soit le bilan commercial adapté aux objectifs du droit fiscal ("Probleme der Bilanzberichtigung", M. BERGER in Archives de droit fiscal suisse 2002, p. 541).

3. Selon l'article 13 lettre e LIPM, les charges justifiées par l'usage commercial comprennent notamment

les amortissements et les provisions justifiées par l'usage commercial. En particulier, l'article 63 alinéa 1 lettre b LIFD stipule que des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs. Cet article offre la possibilité à la société de diminuer son bénéfice imposable en constituant une provision sur stock, sans toutefois l'y contraindre.

Les autorités fiscales admettent en pratique un abattement forfaitaire de 33 1/3 % sur la valeur du stock de marchandises. Cet abattement est admis sans qu'il soit nécessaire de vérifier s'il est justifié, mais il doit respecter deux conditions, à savoir la tenue d'un inventaire complet du stock et la communication à l'administration fiscale des indications suffisantes sur le prix de revient ou sur le coût des marchandises ainsi que sur leur valeur marchande (circulaire de l'AFC du 26 novembre 1951, Archives 20, 242). Un abattement excédant le montant forfaitaire de 33 1/3 % est possible, mais il doit alors être justifié par le contribuable (X. OBERSON, op. cit., p. 139, n° 216).

4. Dès que le bilan est définitif, l'entreprise est limitée dans les changements qu'elle entend lui apporter. Les limites qui lui sont imposées diffèrent, cependant, selon qu'elle procède à des corrections ou à des modifications de sa comptabilité (RDAF 1977, 371-383, p. 376).

Les corrections ont pour but de rendre conforme au droit commercial un bilan qui viole une disposition impérative du code des obligations. Les modifications sont les changements qu'une entreprise apporte à son bilan dans le cadre du pouvoir d'appréciation que lui laisse le droit commercial (RDAF, 1977 371-383, p. 374).

Les corrections de bilan peuvent être effectuées par le contribuable, mais seulement jusqu'à l'entrée en force de la taxation. Des corrections a posteriori ne sont concevables que dans le cadre d'une procédure de révision. Les modifications de bilan, en revanche, sont possibles, jusqu'au moment où le bilan est porté à la connaissance des autorités fiscales (X. OBERSON, op. cit., p. 182, n° 2). Ainsi, l'entreprise ne pouvait revenir sur certaines opérations comptables uniquement parce qu'elle en ignorait les suites fiscales, et rectifier son résultat de façon à obtenir une taxation

plus favorable (RDAF, 1977 371-383, p. 380).

5. En l'espèce, le bilan et le compte de pertes et profits présentés par la société et accompagnant la déclaration fiscale indiquent un bénéfice de CHF 38'216.-. Le compte de résultat ne mentionne pas une provision sur stock de CHF 93'200.-. La société était parfaitement libre de ne pas utiliser la faculté prévue à l'article 63 alinéa 1 lettre b LIFD. Ces écritures comptables sont donc fiscalement conformes pour déterminer le bénéfice imposable de la société. Cette dernière ne peut pas, sans vider les principes de clarté et d'intégralité du bilan, après la dépôt de sa déclaration fiscale, modifier son bilan pour des raisons d'économie d'impôts sous prétexte qu'elle ignorait la loi fiscale suisse.
6. Le recours sera ainsi rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1er avril 2003 par la Société X, succursale de Lancy, contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 février 2003;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 2'000.-;

communique le présent arrêt à Ilex Trust Services S.A., mandataire de la recourante, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale et à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Paychère, Schucani, Mme Bonnefemme-Hurni, juges, M. Bonard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj : le président :

M. Tonossi

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega