

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3000/2015-ICCIFD

ATA/1154/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 2 août 2017

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
21 mars 2016 (JTAPI/296/2016)**

EN FAIT

1) Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____), sont contribuables à Genève. Ce dernier exerce la profession d'avocat à titre indépendant au barreau de Genève et, durant la période fiscale en cause, était administrateur unique de la société A_____ SA (ci-après : le cabinet), active dans le domaine de la fiscalité et du conseil patrimonial. Les locaux professionnels de l'intéressé et ceux du cabinet se trouvent au chemin B_____, à Chêne-Bougeries.

2) Le 18 avril 2013, les contribuables ont sollicité de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) la mise en place d'un compte courant unique pour gérer les versements de leurs acomptes provisionnels et le paiement de leurs impôts. Ils ont aussi requis de l'AFC-GE de compenser les impôts dus par les acomptes versés et de transférer l'excédent d'une année fiscale au profit d'une autre.

À défaut de la création d'un compte unique, l'abandon du système du taux unique pour le calcul des intérêts sur acomptes et ceux sur le solde du décompte final d'impôts était préjudiciable à leur situation fiscale.

3) Le 19 juin 2013, l'AFC-GE a refusé de donner une suite favorable à la demande des époux A_____.

Le système de perception des impôts devait respecter les principes de périodicité et d'étanchéité des exercices fiscaux, selon lesquels l'impôt était prélevé pour chaque période fiscale. Ce système s'appliquait à la dette fiscale et aux intérêts y relatifs qui en constituaient des accessoires. Ceux-ci étaient calculés pour chaque période fiscale prise séparément. Le décompte final des intérêts joint au bordereau pouvait être contesté, comme la dette fiscale. Les dispositions légales prévoyaient des règles applicables à l'imputation et à la compensation. Les intérêts des acomptes et ceux du solde de l'impôt dû calculés selon des taux différenciés ne justifiaient pas un changement dans les modalités de perception de l'impôt, un décompte par période fiscale étant nécessaire.

4) Le 8 juin 2012, les époux A_____ ont rempli leur déclaration fiscale 2011, reçue par l'AFC-GE le 14 juin 2012.

a. Ils avaient, pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC), fait état de revenus bruts de CHF 6'000.- provenant d'une activité dépendante et de CHF 5'504'804.- consécutifs à une activité indépendante du contribuable et de CHF 163'000.- pour son épouse.

b. Ils ont également déclaré un revenu brut mobilier de CHF 9'850.- pour l'ICC et l'IFD et un revenu brut immobilier de CHF 66'125.- pour l'ICC et de CHF 103'009.- pour l'IFD.

c. Leur revenu brut cumulé était de CHF 5'749'879.- pour l'ICC et de CHF 5'786'763.- pour l'IFD. Après déductions, le revenu imposable des époux A_____ était de CHF 3'753'038.- pour l'ICC et de CHF 3'795'721.- pour l'IFD.

d. Ils avaient également déclaré une fortune brute de CHF 9'797'124.-, imposable à hauteur de CHF 3'744'708.-.

e. Dans le bilan au 31 décembre 2011 de l'étude d'avocat du contribuable, annexé à leur déclaration fiscale, il apparaissait au passif une provision de CHF 1'000'000.- au titre de futurs mandats de recherche et de développement, et à l'actif une participation de CHF 250'000.- dans le cabinet. La provision pour futurs mandats de recherche et de développement était, pour 2011, estimée, dans le compte de profits et pertes de janvier à décembre 2011, à CHF 450'000.-.

- 5) Le 3 décembre 2013, l'AFC-GE a adressé aux époux A_____ une demande de renseignements concernant leur déclaration fiscale susmentionnée.

Entre 2010 et 2011, leur fortune nette avait augmenté de CHF 830'000.-, leurs revenus s'étant pourtant élevés à CHF 2'400'000.- durant la même période. Ils devaient aussi produire des explications ou des documents à l'appui de plusieurs postes figurant dans leur déclaration fiscale.

- 6) Le 9 décembre 2013, les contribuables ont donné suite à la demande de renseignements précitée.

La provision pour futurs mandats de recherche et de développement avait augmenté pour faire face aux mutations de la profession de l'intéressé, compte tenu de nouvelles exigences à forte corrélation informatique en matière de conduite et d'obtention de nouveaux mandats.

- 7) a. Le 3 janvier 2013, un décompte intermédiaire de l'ICC 2012 des époux A_____ indiquait des acomptes de CHF 1'171'639.15.

b. Le 20 décembre 2013, un autre décompte intermédiaire de l'ICC 2013 des époux A_____ indiquait des acomptes de CHF 516'320.-.

c. Ces deux périodes fiscales ne sont pas concernées par la présente procédure.

- 8) Le 13 janvier 2014, l'AFC-GE a adressé aux époux A_____ une autre demande de renseignements.

En 2011, un solde de CHF 1'500'000.-, auquel il fallait ajouter la provision 2011 de CHF 450'000.-, restait disponible. Or, leurs dépenses justifiées étaient de

CHF 480'000.-. Ils étaient invités à apporter des éléments complémentaires au sujet des autres dépenses invoquées dans leur déclaration fiscale.

- 9) Le 2 février 2014, les contribuables ont donné suite à la demande de renseignements de l'AFC-GE.

S'agissant de la provision pour futurs mandats de recherche et de développement, aucune estimation de tiers n'avait été sollicitée, l'élaboration du cahier des charges définitif n'étant pas encore terminée. Les coûts des futurs besoins en informatique (logiciel et matériel) semblaient néanmoins inéluctables. Pour une étude d'avocat, le coût de la mise en service informatique variait entre CHF 500'000.- et CHF 1'000'000.- suivant sa taille, les frais d'entretien étaient estimés à CHF 250'000.- par an.

- 10) Le 3 avril 2014, l'AFC-GE a adressé aux époux A_____ une autre demande de renseignements.

Les pièces produites pour certains postes figurant dans leur déclaration fiscale portaient sur plusieurs années civiles, d'autres n'avaient pas de pièces justificatives. Les intéressés n'avaient pas satisfait à leur obligation de collaboration, un ultime délai leur était fixé au 30 avril 2014.

- 11) Le 21 avril 2014, les époux A_____ ont donné suite à la demande de renseignement de l'AFC-GE.

- 12) Par bordereaux du 6 octobre 2014, l'AFC-GE a taxé les époux A_____ pour la période fiscale 2011 à hauteur de CHF 1'405'957.95 pour l'ICC sur un revenu imposable de CHF 4'480'247.- à un taux de CHF 4'480'247.- et une fortune de CHF 5'854'287.- à un taux de CHF 5'854'287.-, et à hauteur de CHF 518'049.50 pour l'IFD sur un revenu imposable de CHF 4'511'300.- à un taux de CHF 4'511'300.-.

a. Elle avait dissous la provision de CHF 550'000.- constituée en 2010 et n'avait pas admis celle de CHF 450'000.- prévue pour 2011, dans la mesure où les explications données ne laissaient entrevoir que de vagues attentes de futurs mandats en recherche et développement, ceci trois à quatre ans après la constitution de ces provisions.

b. Elle avait tenu compte dans le décompte final de l'ICC des acomptes de CHF 357'108.60. Le solde dû était de CHF 1'130'588.30, comprenant des intérêts compensatoires négatifs de CHF 77'470.35. S'agissant de l'IFD, elle avait tenu compte des acomptes de CHF 448'914.-. Le solde à payer s'établissait à CHF 69'135.50.

- 13) Le 5 novembre 2014, les contribuables ont élevé réclamation contre les bordereaux précités.

Le motif de mandats non attribués ne pouvait pas justifier le refus de déduire fiscalement les provisions constituées pour futurs mandats de recherche et de développement. L'examen du respect du délai raisonnable dans l'attribution des mandats ne pouvait pas intervenir au cours de l'année fiscale de création de la provision. À fin 2011, la dissolution de la provision constituée en 2010 ne tenait pas compte de ce délai raisonnable. La baisse du bénéfice dans les exercices fiscaux postérieurs à 2011 justifiait la constitution des provisions en cause. Celle de 2010 avait du reste servi en 2014.

En réclamant le solde de l'impôt dû pour 2011, l'AFC-GE n'avait pas tenu compte des acomptes versés ni de la demande de création d'un compte unique d'imputation.

- 14) Le 14 avril 2015, l'AFC-GE a demandé aux contribuables de justifier l'utilisation de la provision 2010 en 2014.
- 15) Le 23 avril 2015, les contribuables ont indiqué avoir utilisé la provision 2010 pour payer les factures du cabinet. Ils ont produit deux notes d'honoraires de celui-ci adressées à l'étude d'avocat de l'intéressé, les 7 juillet et 16 septembre 2014, pour des montants respectifs de CHF 81'000.- et de CHF 162'000.- relatives à un mandat de développement informatique visant à l'automatisation de diverses écritures, notamment judiciaires (traitement dactylographique de dossiers de mainlevée provisoire et modèle automatisé de mémoire de demande de mainlevée provisoire).
- 16) Par décision sur réclamation du 6 août 2015, l'AFC a maintenu la taxation des époux A_____.

La constitution d'une provision impliquait la réalisation des mandats prévus dans un délai raisonnable. L'expression « recherche et développement » recouvrait trois activités, soit la recherche fondamentale, la recherche appliquée et le développement expérimental. Dans le domaine informatique, les activités de caractère courant, liées aux logiciels et à la maintenance informatique n'étaient pas considérées comme de la recherche et du développement. Dans le cas des contribuables, il s'agissait de développement informatique simple voire usuel, effectué périodiquement par plusieurs entreprises. De surcroît, les travaux avaient été facturés par le cabinet, qui n'était pas spécialisé dans le développement informatique de pointe.

- 17) Le 7 septembre 2015, les contribuables ont recouru contre la décision sur réclamation auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à l'annulation de leur taxation et de leur relevé de compte 2011.
- 18) Le 8 décembre 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

- 19) Par jugement du 21 mars 2016, le TAPI a rejeté le recours.

Les futurs mandats pour lesquels les intéressés avaient constitué les provisions en cause n'entraient dans aucune des catégories de « recherche et développement ». Leurs coûts s'apparentaient à des dépenses d'achat de matériel de bureau. Ils devaient être assimilés par ailleurs à des frais d'acquisition de services. Les provisions constituées étaient assimilables à une provision pour charges futures qui n'était fiscalement pas déductible. Les pièces produites au sujet de l'utilisation de la provision 2010 en 2014 provenaient du cabinet qui n'était pas actif dans le domaine informatique, mais dans celui de la fiscalité et du conseil patrimonial.

Les époux A_____ ne contestaient pas les intérêts compensatoires négatifs de CHF 77'470.35 comme tels, mais se plaignaient de ne pas avoir reçu de décision de l'AFC-GE suite à leur courrier du 18 avril 2013. En raison du principe de la bonne foi, il leur revenait de se renseigner auprès de l'autorité de décision sur la possibilité de contester le courrier en cause. Le contribuable étant avocat, un tel manquement pouvait leur être reproché. En ne contestant pas le courrier précité, ils en avaient accepté le contenu. En tout état, ils n'avaient pas précisé les montants des acomptes à verser sur le compte d'imputation de l'année 2011.

- 20) Par acte posté le 28 avril 2016, les époux A_____ ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant à ce qu'il soit dit que les bordereaux ICC et IFD de leur taxation 2011 et le relevé de compte 2011 étaient erronés, partant nuls et nonavenus, et à ce que le département des finances soit invité à émettre de nouveaux bordereaux et un relevé de compte conformes au droit.

La dissolution de la provision 2010 violait le droit et ne respectait pas le délai raisonnable applicable dans ce domaine, une année pour attribuer des mandats de recherche et de développement ne pouvant pas répondre à cette exigence. En outre, celle-ci se référait, en violation du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, à des éléments survenus des années après la constitution de la provision. Le TAPI n'avait pas examiné la question de la temporalité et de l'étanchéité des exercices fiscaux. L'ancien droit comptable permettait la constitution de réserves latentes volontaires. Il n'imposait ainsi pas une obligation de dissoudre des provisions excessives ou devenues sans objet. Le nouveau droit comptable admettait aussi la création de réserves latentes par le biais d'une non-dissolution de provision. Les dispositions du droit fiscal cantonal ne comportaient pas de règles sur la dissolution de provisions pour futurs mandats de recherche et de développement qui ne se justifiaient plus. Le droit fiscal fédéral prévoyait certes une disposition expresse consacrée à la dissolution des provisions devenues sans objet. Toutefois, la provision constituée en 2010 n'était pas devenue sans objet en 2011, et elle avait été utilisée dans les exercices fiscaux

postérieurs à 2011. Sa dissolution d'autorité devait par ailleurs s'accompagner d'une correction des comptes annuels subséquents.

Le refus de la provision constituée en 2011 violait le droit également. Celle-ci était conforme aux dispositions légales et ne dépassait pas le barème prévu de 10 % du bénéfice commercial imposable et la limite de CHF 1'000'000.-. L'AFC-GE ne pouvait pas refuser sa constitution sous prétexte de sa non-utilisation à la fin 2011. L'intermédiation financière et la fiscalité internationale exigeaient un certain temps pour cibler et qualifier les futurs mandats dans un environnement économique en mutation.

Le relevé de compte établi par l'AFC-GE était erroné. L'adoption d'un taux d'intérêt différencié pour les acomptes versés et le solde d'impôt dû en remplacement d'un taux unique permettait au contribuable de demander une imputation spécifique de ses acomptes versés. Ils avaient, en avril 2013, requis la création d'un compte unique d'imputation et la compensation entre les acomptes versés et les impôts dus. L'AFC-GE n'avait néanmoins pas suivi leurs instructions. Il s'en était suivi une couverture insuffisante des impôts dus et une facturation d'intérêts débiteurs substantiels.

- 21) Le 2 mai 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 22) Le 3 juin 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le relevé de compte des intéressés n'avait pas été établi de manière erronée. Leur requête visant à créer un compte courant unique pour gérer leurs acomptes provisionnels ne pouvait pas être suivie, dans la mesure où il fallait établir un compte distinct par période fiscale. Les intérêts devaient être calculés pour chaque période fiscale prise séparément. Suite au courrier du 19 juin 2013, les intéressés devaient de bonne foi prendre les mesures nécessaires pour ajuster le paiement de leurs acomptes. Ceux versés étaient insuffisants pour couvrir l'ICC 2011. Dans ces circonstances, la mise à leur charge d'intérêts compensatoires négatifs était justifiée.

Pour le surplus, elle a repris les arguments contenus dans sa décision sur réclamation.

- 23) Le 15 août 2016, les époux A_____ ont persisté dans les conclusions et les termes de leur recours.

Ils ne pouvaient pas anticiper une hausse d'impôt de CHF 400'000.-, dans la mesure où ils avaient pris connaissance d'une augmentation de CHF 1'000'000.- de leur revenu imposable à la réception de la taxation 2011. L'AFC-GE avait ensuite procédé à un transfert de bénéfice générant des intérêts compensatoires négatifs de plus de CHF 77'470.35. Ceux-ci ne pouvaient pas leur être réclamés, l'autorité de taxation disposant d'acomptes versés de CHF 1'600'000.-.

- 24) 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. 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
- 2) Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

L'imposition concerne l'exercice fiscal 2011. Sont ainsi applicables : en matière d'IFD, les dispositions de la LIFD, et en matière d'ICC, celles de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).
- 3) Les contribuables reprochent au TAPI d'avoir confirmé la décision de l'AFC-GE sur réclamation qui, d'une part, refuse d'admettre la provision constituée en 2011 pour futurs mandats de recherche et de développement à hauteur de CHF 450'000.- et, d'autre part, dissout une telle provision, comptabilisée en 2010 à hauteur CHF 550'000.-.
- 4) À teneur de l'art. 29 al. 1 let. d LIFD, s'agissant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à CHF 1'000'000.- au maximum. Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable (al. 2). L'art. 63 LIFD prévoit les mêmes dispositions dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales.
- 5) a. Pour être admise, une provision 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 (ATF 137 II 353 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.1 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 ; ATA/66/2009 du 4 février 2009 ; ATA/31/2004 du 13 janvier 2004 ; ATA/669/2003 du 2 septembre 2003 ; Danielle YERSIN/ Yves NOËL [éd.], Loi sur l'impôt fédéral direct – commentaire romand, 2^{ème} éd.,

2017, p. 1235 n. 13 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 175 n. 288). Est justifiée par l'usage commercial toute provision portée au passif du bilan qui exprime le fait que le résultat de l'exercice ne peut pas être tenu pour définitif ; cette correction prévient le risque que le résultat ne soit pas conforme à la réalité et qu'une perte apparaisse ultérieurement, qui existait déjà au moment du bouclage des comptes (Xavier OBERSON, op. cit., p. 175 n. 288). Ce risque de perte doit être réel et concret (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2009 précité consid. 2.3 ; ATA/651/2013 du 1^{er} octobre 2013). Les provisions ne constituent pas un élément du bénéfice et ne sont, partant, pas imposables (ATA/158/2010 du 9 mars 2010). Il suffit qu'elles portent sur un élément de la fortune commerciale qui sert à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (ATF 125 II 123 consid. 6 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 175 n. 288). Elles sont par nature passagères et doivent être dissoutes, soit au moment de la survenance de l'événement en couverture de la charge ou de la perte pour lesquelles elles ont été constituées, soit au moment de la disparition de la cause de leur existence (art. 29 al. 2 et art. 63 al. 2 LIFD ; ATA/651/2013 précité ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 177 n. 296). Le contribuable peut renoncer à dissoudre les provisions (ancien art. 669 al. 2 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations) du 30 mars 1911 - CO - RS 220, devenu l'art. 960e al. 4 CO). L'art. 63 al. 2 LIFD permet alors à l'administration de s'écarter du bilan commercial et de redresser le bénéfice imposable à concurrence de la provision non dissoute. La dissolution subséquente dans les comptes commerciaux devra être traitée comme une réserve latente imposée et le bénéfice comptable réduit en conséquence (Danielle YERSIN/Yves NOËL, op., cit., p. 1243 n. 43).

b. 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 (ATA/777/2016 du 13 septembre 2016 consid. 9c). 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/158/2010 précité ; ATA/66/2009 précité ; ATA/31/2004 précité).

c. Les provisions pour des charges futures ne sont pas admissibles, car contraires au principe de périodicité. Ainsi, une provision pour impôts futurs ne peut être déduite, même si elle intervient dans un exercice qui servira de base de calcul pour la période suivante (Xavier OBERSON, op. cit., p.175-177 n. 288-296).

Les provisions constituées en vue d'une utilisation future, en particulier pour faire face à des charges que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future, constituent fiscalement des réserves. De ce fait, elles ne peuvent être déduites. Elles font partie du bénéfice imposable. La LIFD fait une exception à ce

principe en autorisant une provision pour mandats de recherche (art. 63 al. 1 let. d LIFD ; Jean-Marc RIVIER, *La fiscalité de l'entreprise constituée sous forme de société anonyme*, 1994, p. 230). La provision pour futurs mandats de recherche et développement n'est pas justifiée par l'existence d'événements passés qui pourraient conduire à une perte d'avantages économiques pour l'entreprise lors d'exercices futurs. Elle n'est pas réellement justifiée par l'usage commercial, mais par la volonté du législateur d'inciter les entreprises suisses, essentiellement les petites et moyennes entreprises, à conduire des activités de recherche et de développement (Thierry OBRIST, *Introduction au droit fiscal suisse*, 2015, p. 202 n. 249 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p.176-177 n. 294 ; Message du Conseil fédéral concernant la réforme 1997 de l'imposition des sociétés du 26 mars 1997 - FF 1997 II 1058, p. 1063). Cette entorse au principe de périodicité est unique et exhaustive (Danielle YERSIN/Yves NOËL, *op. cit.*, p. 1243 n. 37 ; Message du Conseil fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral direct [Message sur l'harmonisation fiscale] du 22 mai 1983 - FF 1983 III 1, p. 177).

d. Il n'est pas nécessaire que les futurs mandats aient été attribués au moment de la constitution de la réserve. Le mandat doit en revanche être confié à un tiers dans un délai raisonnable. Chaque cas doit être évalué de manière individuelle, aucun délai général ne pouvant être posé. Le tiers est tout sujet de droit à l'exception de l'entreprise elle-même. Une entreprise faisant partie du même groupe opérant dans la recherche peut être traitée comme un tiers (Danielle YERSIN/Yves NOËL, *op. cit.*, p. 1243 n. 39).

e. La recherche et le développement comprennent trois catégories d'activités, la recherche fondamentale, la recherche appliquée et le développement. Les frais de la recherche fondamentale et de la recherche appliquée sont considérés comme une charge immédiate. Les frais de développement, s'ils correspondent à un projet déterminé dont on attend un bénéfice commercial, peuvent être répartis en plusieurs exercices fiscaux. Ils peuvent être activés et amortis sur une période de cinq ans. Ils peuvent néanmoins être traités comme charges de la période fiscale pendant laquelle ils ont été encourus (Jean-Marc RIVIER, *op. cit.*, p. 210).

f. En l'occurrence, les recourants soutiennent que les provisions constituées en 2010 et 2011 étaient destinées à leur permettre de faire face aux mutations de la profession de l'intéressé, compte tenu de nouvelles exigences à forte corrélation informatique en matière de conduite et d'obtention de nouveaux mandats. Les futurs besoins en informatique (logiciel et matériel) semblaient inéluctables. Le développement informatique visait l'automatisation des écritures, notamment judiciaires. Pour l'autorité intimée, le développement informatique envisagé par les recourants était simple voire usuel et s'inscrivait dans le cadre d'un renouvellement périodique commun à plusieurs entreprises. Les mandats étaient

en outre confiés à une entreprise qui n'était pas spécialisée dans l'informatique de pointe.

Les mandats de recherche et développement pour lesquels les recourants ont constitué des provisions ne correspondent pas à la notion de « recherche et développement » rappelée dans les considérants précédents. Par ailleurs, le cabinet à qui ils les ont confiés, et qui a, à cet effet, adressé à l'étude d'avocat du contribuable des notes d'honoraires de respectivement CHF 81'000.- et CHF 120'000.- en juillet et septembre 2014 et pour lequel une participation de CHF 250'000.- a été mis à l'actif (montant correspondant du reste aux frais annuels d'entretien des infrastructures informatiques allégués par les recourants), n'est pas spécialisé dans l'informatique de pointe, pour mener des activités de recherche fondamentale ou appliquée voire de développement dans ce secteur. En outre, les acquisitions en informatique prévues permettent certes à l'intéressé de faire face à l'évolution dans le domaine de l'intermédiation financière et de la fiscalité internationale et de s'adapter aux exigences d'utiliser des outils informatiques performants sur le plan professionnel. Toutefois, elles ne permettent pas à l'intéressé de conduire des activités de recherche et de développement dans le secteur de l'informatique.

Il convient ainsi de reconnaître avec le TAPI que les coûts de ces acquisitions informatiques doivent être considérés comme des dépenses d'achat de matériel de bureau devant être assimilées à des frais d'acquisition de services. Les provisions en cause constituent ainsi des provisions pour charges futures qui ne sont fiscalement pas déductibles. L'art. 63 al. 1 let. d LIFD qui s'écarte du droit commercial en excluant de la taxation les provisions pour futurs mandats de recherche et de développement et qui, à ce titre, doit être interprété de manière restrictive, ne leur est pas applicable.

Le jugement du TAPI est ainsi conforme au droit. Le grief des recourants sera dès lors écarté, en ce qui concerne le bordereau 2011 de l'IFD.

- 6) L'art. 12 al. 1 let. e de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), aux termes duquel les provisions qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial sont considérées comme bénéfice net imposable, correspond à la règle plus générale de l'art. 24 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), selon laquelle le bénéfice net imposable comprend les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats. A contrario, la règle précitée signifie que seules les provisions justifiées par l'usage commercial peuvent être déduites fiscalement (art. 10 al. 1 let. b LHID applicable par analogie en vertu de l'art. 24 al. 4 LHID).

La LIPM ne définit pas ce que sont les provisions justifiées par l'usage commercial. Selon l'art. 10 al. 1 let. b LHID, il s'agit des provisions constituées

pour couvrir des engagements dont le montant est encore indéterminé ou d'autres risques de pertes imminentes. En l'absence de règles cantonales correctrices, toutes les provisions justifiées par l'usage commercial doivent être déductibles fiscalement (art. 30 let. e de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 177 n. 296).

Conformément au principe de périodicité, lequel s'impose aux cantons (arrêt du Tribunal fédéral 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.1), les provisions doivent se rapporter à des faits qui ont leur origine dans la période de calcul (Xavier OBERSON, op.cit. p. 175 n. 288). La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit donc être tranchée à la lumière de la situation qui prévalait au moment où le bilan a été établi (Danielle YERSIN/ Yves NOËL, op. cit., p. 1236 n. 14).

Au vu de ce qui précède, les principes applicables en matière d'IFD, proscrivant les provisions pour charges futures, sont également applicables en droit cantonal. Le raisonnement développé ci-dessus en matière d'IFD s'applique par conséquent mutatis mutandis à l'ICC.

Le grief des recourants sera dès lors également écarté en ce qu'il a trait à l'ICC.

7) Les recourants reprochent ensuite au TAPI d'avoir confirmé la décision de l'AFC-GE qui exige le paiement d'intérêts compensatoires négatifs de CHF 77'470.35.

a. Durant la période fiscale, les impôts cantonaux et communaux annuels sur le revenu et la fortune des personnes physiques, y compris les centimes additionnels, la taxe personnelle et l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : les impôts périodiques des personnes physiques) ainsi que les impôts cantonaux et communaux annuels sur le bénéfice et le capital des personnes morales, y compris les centimes additionnels, et l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : les impôts périodiques des personnes morales), sont perçus à titre provisoire, sous forme d'acomptes (art. 4 al. 1 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 - LPGIP - D 3 18). Durant la période fiscale, des acomptes doivent être acquittés sur les impôts périodiques des personnes physiques et des personnes morales (art. 5 al. 1 LPGIP).

b. Les impôts périodiques des personnes physiques sont échus le 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale (art. 12 al. 1 LPGIP). Les impôts périodiques des personnes morales sont échus le dernier jour de la période fiscale (al. 2). Si, au terme général d'échéance, les montants perçus à titre provisoire pour l'année ou la période fiscale sont insuffisants par rapport à l'impôt fixé dans le bordereau de taxation, la différence est soumise à un intérêt compensatoire

(art. 14 al. 1 LPGIP). Les intérêts compensatoires négatifs courent à partir du terme général d'échéance jusqu'à la date de notification du bordereau de taxation et du décompte final (al. 2). Les intérêts compensatoires négatifs sont facturés au compte du contribuable lors de la notification du décompte final (art. 15 al. 2 du règlement relatif à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 1^{er} décembre 2008 - RPGIP - D 3 18.01). En cas de versements volontaires ou de transferts de crédits postérieurs au terme général d'échéance, la différence est rectifiée et les intérêts courent, durant la période visée à l'alinéa 2, pro rata temporis (al. 3).

Le Conseil d'État fixe, par voie réglementaire, les modalités de la compensation (art. 33 al. 2 LPGIP). Le contribuable déclare, lors du paiement, quelle dette il entend acquitter en utilisant les bulletins de versement (BVR) qui lui sont remis pour le paiement ou en communiquant au département les informations utiles à cet effet (art. 16 al. 1 RPGIP).

c. Les impôts sur le bénéfice et sur le capital sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale (art. 37 al. 1 LIPM). La période fiscale correspond à l'exercice commercial (al. 2).

Pour chaque année civile, le Conseil d'État fixe, sur proposition du département, un taux d'intérêt différent pour les intérêts en faveur du contribuable et les intérêts en faveur de l'État, en tenant compte des taux habituellement pratiqués sur le marché (art. 28 al. 1 LPGIP). Ces taux différenciés s'appliquent aux intérêts compensatoires, rémunérateurs, moratoires, et lors de rappels d'impôt, de prononcés d'amendes et de décisions sur frais, qui courent pendant l'année civile (al. 3). Le Conseil d'État a fixé, le taux applicable aux intérêts compensatoires, rémunérateurs, moratoires et lors de rappels d'impôt, de prononcés d'amendes et de décisions sur frais respectivement à 2.00 % pour l'année civile 2012, à 3.00 % pour les années civiles 2013 et 2014 (art. 2 du règlement d'application des articles 7 et 28 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales respectivement du 14 décembre 2011, du 5 décembre 2012 et du 4 décembre 2013 - RPGIP-7-28 - D 3 18.04).

d. En l'occurrence, les recourants soutiennent que leur compte d'impôts présentait au moment de la notification du bordereau ICC de leur taxation 2011, le 6 octobre 2014, un solde d'acomptes de CHF 1'600'000.-. Cependant, à l'examen des décomptes intermédiaires qu'ils ont produits devant la chambre de céans, il apparaît que les versements de CHF 1'171'639.15 comptabilisés au 30 décembre 2012 et de CHF 516'320.- comptabilisés le 19 décembre 2013 concernent deux périodes fiscales, soit respectivement 2012 et 2013, qui ne relèvent pas de la présente procédure. Ces acomptes versés ne peuvent pas ainsi être imputés au solde de l'impôt dû pour 2011 en raison des principes de la périodicité et de l'étanchéité des périodes fiscales. Les recourants n'ont du reste

pas indiqué de manière claire quels sont les montants qui auraient dû éventuellement être compensés. Dans la mesure où l'AFC-GE avait, le 19 juin 2013, réservé une réponse négative à leur demande du 18 avril 2013 de création d'un compte unique pour la gestion des acomptes versés et des impôts dus et de compensation d'une période fiscale à une autre, il leur revenait de prendre toutes les dispositions pour indiquer à l'autorité de taxation les acomptes qui devaient être imputés à la période fiscale 2011. Les versements susmentionnés doivent dès lors être considérés comme des acomptes provisionnels pour les périodes fiscales 2012 et 2013.

Ainsi, le jugement du TAPI qui confirme le décompte final de l'ICC retenant des acomptes de CHF 357'108.60 comptabilisés en 2011 et des intérêts compensatoires négatifs de CHF 77'470.35, le solde de l'impôt dû devant produire des intérêts compensatoires négatifs en faveur de l'État dès janvier 2012, à un taux de 2.00 % en 2012 et de 3.00 % en 2013 et 2014, est conforme au droit.

Le grief des recourants sera dès lors écarté.

- 8) Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 3'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 28 avril 2016 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 mars 2016 ;

au fond :

le rejette ;

met un émoulement de CHF 3'000.- à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris conjointement et solidairement ;

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 Madame et Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :