

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/607/2008-FIN

ATA/66/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 4 février 2009

en section

dans la cause

D _____ S.A.

représentée par Berney et Associés S.A., mandataire

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. D_____ S.A. (ci-après : la contribuable ou la recourante) a pour but l'activité de conseil et de formation en vue d'aider les entreprises et autres organisations à développer et dynamiser leurs ressources humaines.
2. Selon la déclaration fiscale et la comptabilité remises par la contribuable le 8 février 2002, le bénéfice net imposable de l'exercice 2000 s'élevait à CHF 13'204.-. Le total du compte débiteurs ascendait à CHF 381'848,03 (dont CHF 85'245,76 à titre de débiteurs "société du groupe"). De cette somme devait être déduit un ducroire constitué à hauteur de CHF 330'200,50 portant le poste débiteur à CHF 51'647,53.
3. Par bordereau rectificatif du 31 mai 2002, l'administration fiscale cantonale, division de l'impôt fédéral direct (ci-après : AFC - GE), a fixé l'impôt fédéral direct (IFD) 2000 à CHF 8'364.- sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 98'400.-.

Selon le procès-verbal de taxation annexé, l'AFC-GE a réintégré dans le bénéfice imposable le montant de CHF 85'245.- figurant dans les comptes sous la rubrique "débiteurs sociétés de groupe". S'agissant du capital propre, l'AFC - GE a également effectué une reprise de CHF 379'661.- sur le poste "provisions sociétés du groupe".
4. Par acte du 12 juillet 2002, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre du bordereau rectificatif.

C'était à tort que l'AFC - GE avait effectué une reprise de CHF 85'245.-, aucune provision n'ayant été comptabilisée durant l'exercice 2000. Il y avait lieu en outre de tenir compte de la répartition internationale.
5. Dans un courrier du 12 décembre 2003, l'AFC - GE a imparti à la contribuable un délai au 5 janvier suivant pour lui fournir notamment des renseignements quant au montant du poste "ducroire" (CHF 330'200,50), relatif aux sociétés du groupe ainsi que de son utilisation de 1999 à 2000.
6. Par pli du 13 janvier 2004, la contribuable a répondu à l'AFC - GE. Le montant total du compte "ducroire" était ventilé à raison de CHF 296'336,02 pour D_____ S.A. France et de CHF 33'864,48 pour D_____ S.A. Suède. Les factures concernant D_____ S.A. France et D_____ S.A. Suède avaient été provisionnées à 100 % car elles étaient ouvertes depuis plus d'un an.
7. Par décision du 2 avril 2004, l'AFC - GE a rejeté la réclamation. Le compte débiteurs, grevé d'un ducroire non admis fiscalement, avait été constitué

essentiellement par le prélèvement, de manière anticipée et déguisée, de réserves ouvertes. Cette opération de financement revêtait un caractère insolite.

Dans des circonstances analogues, de tels prêts n'auraient jamais été consentis à des tiers n'ayant aucun lien avec les actionnaires de la contribuable. Le poste "débiteurs" devait dès lors être qualifié de fictif et le ducroire y relatif comptabilisé devait être considéré comme non reconnu fiscalement.

En application de l'article 135 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), compte tenu du fait qu'un ducroire devait être dissous comptablement en totalité et reconstitué au besoin à chaque exercice, la reprise effectuée était fixée à hauteur de CHF 330'200.-. En conséquence, le redressement était porté de CHF 85'245.- à CHF 330'200.-.

Le jour même, l'AFC - GE, a notifié à la contribuable un bordereau rectificatif. L'impôt dû se montait à CHF 29'189.-, calculé sur un bénéfice net de CHF 343'400.-.

8. Par acte du 30 avril 2004, la contribuable a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, remplacée depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), à l'encontre de la décision précitée.

Le compte "débiteurs" n'était pas constitué de prêts aux autres sociétés du groupe mais uniquement de factures que la contribuable avait établies pour des prestations effectivement fournies dans le cadre de son activité ordinaire. Ces factures avaient été dûment comptabilisées dans le compte "résultats" de la société et avaient été prises en compte dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice.

En annexe, figurait une liste détaillée des postes "débiteurs" et "ducroire" pour l'exercice 2000 ainsi que des tableaux récapitulatifs des factures ouvertes adressées aux diverses sociétés du groupe, dont le total correspondait au solde du compte "débiteurs" au 31 décembre 2000.

Le détail des postes "débiteurs" et "ducroire" pour l'exercice 2000 était le suivant :

	<u>Débiteurs</u>	<u>Ducroire</u>
D. Italie	CHF 40'096.19	CHF -
D. Suède	CHF 33'864.48	CHF -33'864.48
D. UK	CHF 11'285.09	CHF -
D. France	CHF 296'336.02	CHF -296'336.02
TVA - solde en notre faveur	CHF 266.25	CHF -
Total	CHF 381'848.03	CHF -330'200.50

Le ducroire de CHF 330'200,50 au 31 décembre 2000 avait été constitué pour couvrir un risque économique réel lié à d'anciennes factures échues et pour

lesquelles la société rencontrait des difficultés de recouvrement, vu la situation financière de D_____ S.A. Suède et France. Ces créances avaient été comptabilisées en perte sur débiteurs durant l'exercice 2002 et le ducroire avait été dissous. En conséquence, la contribuable considérait que le ducroire était justifié et concluait à l'annulation du bordereau querellé.

9. Par pli du 16 mars 2005 suivi d'un rappel du 1^{er} avril 2005, la contribuable avait été invitée par l'AFC- GE à lui indiquer si au moment de l'exécution et de la facturation des travaux effectués entre avril 1998 et avril 1999, elle savait que D_____ S.A. Suède et D_____ S.A. France rencontraient des difficultés financières. Elle devait également indiquer si elle avait reçu des garanties de la part des deux sociétés précitées afin de couvrir le risque de non recouvrement de ses créances.

10. Dans sa réponse du 15 avril 2005, la contribuable a expliqué que D_____ S.A. France et D_____ S.A. Suède exerçaient une activité de formation en vue de renforcer l'efficacité des relations dans l'entreprise.

A cet effet, la recourante, active dans le conseil et la formation en matière de ressources humaines depuis 1983, avait signé divers contrats de collaboration avec d'autres entités du groupe, notamment avec les sociétés sœurs en France et en Suède.

Les redevances avaient été fixées contractuellement et antérieurement à l'exercice 1998 sur la base d'un chiffre d'affaires pour chaque entité concernée et avaient été facturées nonobstant la situation économique difficile de chacune de ces sociétés.

Pour l'année 1998, la recourante avait facturé des prestations à sa société sœur en France pour un total de plus de CHF 354'000.-. Durant cette même période, celle-ci avait réglé à la recourante des factures de 1998 ou antérieures pour plus de CHF 371'000.-.

La contribuable devait avoir connaissance des difficultés économiques de D_____ S.A. France liées à la conjoncture et aux modifications du marché.

D_____ S.A. Suède avait connu des difficultés économiques pendant l'exercice 1998 et était entrée en liquidation le 26 avril 1999.

Le groupe D_____ S.A. s'était fortement restructuré. Il avait vendu onze de ses filiales. Au moment où la contribuable écrivait, plusieurs sociétés du groupe étaient en liquidation, voire en faillite.

D_____ S.A. France et D_____ S.A. Suède n'avaient apparemment pas les moyens économiques de donner des garanties. La contribuable n'en avait donc pas reçu.

11. Dans sa réponse du 26 septembre 2005, l'AFC - GE a conclu au rejet du recours.

Sans apport de sûretés, aucun établissement bancaire n'acceptait de prêter des fonds à quiconque et aucune entreprise ne se montrait d'accord de réaliser des travaux en faveur d'un tiers qu'elle savait être insolvable. La contribuable a admis être au courant des problèmes financiers de ses sœurs durant l'exercice 1998. Les prestations ainsi fournies n'étaient pas intervenues sur une base identique à celle qui aurait existé avec un tiers indépendant, mais reposaient sur le lien particulier existant entre elle et ses sœurs. Par conséquent, selon l'AFC - GE, le ducroire de CHF 330'200,50, revêtant le caractère d'une distribution de bénéfice dissimulé, il devait être ajouté au bénéfice net de la contribuable.

12. Parallèlement à la procédure en matière d'IFD, la contribuable avait également recouru à l'encontre de sa taxation en matière d'impôt cantonal et communal (ICC) 2000. Dans ce cadre, et en réponse à une demande de l'autorité de recours, la recourante a fourni divers documents dont notamment les bilans et comptes de résultat afférents à D_____ S.A. France pour les années 1998, 1999 et 2000 ainsi que le rapport final du liquidateur de D_____ S.A. Suède.

Par décision n° 370 du 11 décembre 2006 relative à l'ICC 2000, la commission de recours compétente a considéré que le ducroire n'était pas justifié. Elle a toutefois admis une provision forfaitaire de 10 % sur les créances envers les débiteurs étrangers, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral.

Saisi d'un recours contre la décision précitée, le Tribunal administratif l'a déclaré irrecevable pour cause de tardiveté par arrêt du 20 mars 2007 (ATA/142/2007).

13. Par pli du 19 octobre 2007, la commission a proposé à la contribuable d'adopter en matière d'IFD une solution analogue à celle qui avait déjà été consacrée en ICC.

Dans son courrier du 16 novembre 2007 adressé à la commission, la contribuable a maintenu le recours.

14. Par décision du 30 janvier 2008, la commission a admis partiellement le recours en tenant compte d'une provision forfaitaire de 10 % sur les créances envers les débiteurs étrangers conformément à la jurisprudence. Elle l'a rejeté pour le surplus.

La commission s'était fondée sur les documents comptables transmis tant à l'autorité de recours qu'à l'administration fiscale cantonale dans le cadre de la procédure ayant trait à l'ICC.

Il ressortait des bilans et comptes de résultat de D_____ S.A. France pour les exercices 1998 à 2000 que le chiffre d'affaires de ces trois années était relativement stable, la société débitrice ayant réalisé un bénéfice qui s'était même accru en 2000. En conséquence, la constitution d'un ducroire ne se justifiait pas en ce qui concernait les dettes envers cette société. Seule une provision forfaitaire de 10 % pouvait être admise.

Il résultait du rapport de liquidation concernant la société D_____ S.A. Suède du 27 octobre 2000 que cette société avait acquitté toutes ses dettes, qu'elles soient internes ou externes au groupe.

Compte tenu de ce rapport, les factures ouvertes avaient donc été payées durant l'année 2000. En conséquence, la provision concernant D_____ S.A. Suède n'avait plus de raison d'être dans le bilan de la recourante au 31 décembre 2000. Partant, la reprise de CHF 33'864.- y afférente était justifiée.

15. Par acte posté le 25 février 2008, la contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif à l'encontre de la décision précitée.

Les comptes annuels de D_____ S.A. France n'étaient pas représentatifs de la situation économique réelle de cette société et ne reflétaient pas les relations entre cette dernière et la contribuable. Ils ne tenaient pas compte des réelles difficultés économiques de D_____ S.A. France ni du fait que les créances de la recourante n'avaient jamais été recouvrées et qu'elles avaient été ensuite annulées dans le cadre de ses relations avec D_____ S.A. France. A l'appui de son argumentation la recourante produisait les bilans et comptes de résultat afférents à D_____ S.A. France pour les années 1998, 1999 et 2000 ainsi que le rapport final du liquidateur de D_____ S.A. Suède

En ce qui concernait D_____ S.A. Suède, la commission s'était basée uniquement sur le rapport du liquidateur sans prendre en compte le fait que les redevances concernées n'avaient pas été payées à la recourante. Cette dernière faisait valoir des difficultés à requérir la documentation relative à D_____ S.A. France, celle-ci ayant été reprise par d'autres animateurs et dirigeants. Elle fournirait ultérieurement la documentation complémentaire nécessaire au soutien de son argumentation.

16. Par pli du 20 mars 2008, l'AFC - GE a conclu au rejet du recours. Elle a repris en substance l'argumentation déjà soutenue devant la commission. Elle a également fait sien le raisonnement de la commission selon lequel, au vu des pièces produites par la recourante, la situation de D_____ S.A. France et D_____ S.A. Suède ne justifiait pas la constitution d'un ducroire.

17. Dans son courrier du 31 mars 2008, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC - CH) a renoncé à faire parvenir au tribunal de céans

des observations particulières. Elle a néanmoins conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée.

18. Le seul document relatif à D_____ S.A. Suède qui figure au dossier est le rapport final du liquidateur daté du 27 octobre 2000 selon lequel la société suédoise est entrée en liquidation par décision de l'assemblée générale extraordinaire du 26 avril 1999. Il est expressément mentionné dans ce document que toutes les dettes de la société aussi bien internes qu'externes au groupe ont été acquittées au cours de la procédure de liquidation.
19. Les documents produits par la recourante relatifs à D_____ S.A. France attestent que cette société a été recapitalisée en 1997.

Les bilans et comptes de résultat des années 1998 à 2000 font ressortir les chiffres suivants :

	1998	1999	2000
Chiffre d'affaire net	CHF 31'913'109,09	CHF 29'540'821,79	CHF 30'276'867,09
Bénéfice net d'exercice	CHF 308'817,06	CHF 305'448,30	CHF 392'565,63
Total actifs ou passifs	CHF 27'404'884,39	CHF 23'496'812,30	CHF 17'026'972,56
Emprunts et dettes	CHF 21'241'003,41	CHF 17'617'980,62	CHF 9'948'166,26

Enfin, selon la recourante, D_____ S.A. France avait connu des difficultés financières, plusieurs de ses employés ayant fondé une entreprise concurrente, ce qui aurait conduit le groupe D_____ S.A. à se séparer de la société française.

20. Depuis le dépôt de ses écritures, la recourante n'a pas produit de pièces complémentaires.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le seul objet du litige consiste en la contestation de la reprise d'un ducroire de CHF 330'200,50.
3. Du point de vue comptable, le ducroire est une provision pour pertes sur débiteurs. Il a pour but de faire supporter à un ou plusieurs exercices comptables

la perte due à la non réalisation d'une créance avant la perte effective. Il est ajusté en fin d'exercice comptable en fonction de la solvabilité des débiteurs.

4. Aux termes de l'article 58 lettre b LIFD, le bénéfice net imposable comprend notamment les amortissements et provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial, de même que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.
5. a. 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 établie de façon certaine (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^e édition, Genève - Bâle - Munich 2007, p. 145). La cause de la diminution de valeur ou de la perte doit être survenue pendant l'exercice commercial (RDAF 1975 p. 355). La provision a un caractère provisoire et doit être justifiée par l'usage commercial. Elle doit porter, conformément au principe de périodicité, sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.184/2004 du 21 juin 2004 ; 4C.281/2002 du 25 février 2003 ; ATA/31/2004 du 13 janvier 2004 ; ATA/669/2003 du 2 septembre 2003 ; X. OBERSON op. cit. p. 145). Les provisions ne constituent pas un élément du bénéfice et ne sont, partant, pas imposables.

b. Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif, 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/31/2004 précité).
6. a. Suivant l'article 960 alinéa 2 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220), les créances ne doivent figurer au bilan que pour le montant qui est recouvrable, compte tenu du risque de perte. Ce risque de perte s'apprécie essentiellement au regard de la solvabilité du débiteur. Cette solvabilité sera évaluée sur la base des faits passés ou présents, par exemple en fonction des retards intervenus dans les paiements, de l'évolution antérieure de la situation financière, de l'état des poursuites en cours ou de la qualité des éventuelles garanties. Lorsqu'un risque de perte est constaté, une correction de valeur, c'est-à-dire une provision pour ducroire, doit être enregistrée dans les comptes (D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad. art. 63, p. 853 et les références citées).

b. En ce qui concerne les débiteurs, une provision forfaitaire (ducroire) de 5% de la valeur des créances non garanties contre des débiteurs suisses - respectivement de 10% contre des débiteurs étrangers - est admise en pratique (X. OBERSON, op.cit. p.146 et les références citées ; D. YERSIN, Y. NOËL, op.cit. p. 853).

c. La provision pour débiteurs douteux n'est admise que si le recourant expose avoir entrepris des opérations de recouvrement infructueuses (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.12/2006 du 6 juin 2006).

d. La maxime d'office est applicable à la détermination de la dette fiscale. L'administration fiscale supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments imposables et, selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (RDAF 1998 II p. 25 et les références citées ; Arrêt du tribunal fédéral 2C_288/2008 du 1^{er} octobre 2008, consid 4.4).

Il convient d'examiner séparément les cas de D_____ S.A. Suède et de D_____ S.A. France.

7. Ducroire concernant D_____ S.A. Suède.

Selon la recourante, le fait que D_____ S.A. Suède soit entrée en liquidation le 26 avril 1999 et que celle-ci ait été close par rapport du 27 octobre 2000 atteste des difficultés financières de cette dernière et justifie la constitution d'un ducroire pour les factures ouvertes au 31 décembre 2000 et totalisant CHF 33'864, 48.-.

Or, dans le seul document que la recourante produit, ayant trait à la société suédoise, soit le rapport de liquidation précité, il est expressément mentionné que toutes les dettes de la société précitée, qu'elles soient internes ou externes au groupe ont été acquittées. A teneur de ce rapport, les factures de la recourante ont donc été réglées dans le cadre de la liquidation de D_____ S.A. Suède. En particulier, la recourante ne produit aucun document démontrant que ses factures ont été, d'une manière ou d'une autre exclues de la liquidation. En conséquence, il faut bien admettre qu'elles ont été réglées et n'avaient plus de raison de figurer dans le bilan de la recourante au 31 décembre 2000. A fortiori, aucune provision n'était justifiée de ce fait. La reprise de l'AFC - GE doit être admise et la décision de la commission doit être confirmée sur ce point.

8. Ducroire concernant D_____ S.A. France.

Il résulte des bilans et comptes de résultats de la société française qu'au cours des exercices 1998, 1999 et 2000 le chiffre d'affaire est resté relativement stable. Pendant ces trois années, la société débitrice a réalisé un bénéfice, celui-ci

ayant même augmenté en 2000. Au cours de cette même année, elle a réussi à réduire ses emprunts et dettes.

Au vu de ce qui précède, la recourante n'a pas démontré que le degré de solvabilité de sa débitrice s'était péjoré entre 1998 et 2000. A cet égard, le fait que celle-ci ait été recapitalisée en 1997 n'a pas d'incidence en l'occurrence. D'une part, la recapitalisation est intervenue avant que la recourante n'effectue ses prestations et les facture ; d'autre part, elle-même reconnaît qu'en 1998, la société française avait été en mesure de lui régler des factures en souffrance pour un montant de CHF 371'000.-. En conséquence, la reprise opérée par l'AFC - GE sur le montant de CHF 296'336,02 doit être confirmée.

9. Dans sa décision, la commission avait accepté une provision forfaitaire de 10% sur l'ensemble des débiteurs étrangers.

Tant la doctrine que la jurisprudence précitées admettent une provision forfaitaire de 10% sur les créances envers tous les débiteurs étrangers, soit in casu 10% de CHF 381'848.- sous déduction de la somme de CHF 33'864,48 afférente à la créance suédoise qui a été réglée au cours de la liquidation de la société suédoise en 2000.

La décision de la commission doit également être confirmée sur ce point et le dossier doit être renvoyé à l'AFC - GE afin qu'elle notifie à la recourante une nouvelle taxation tenant compte d'une provision forfaitaire de 10% de CHF 381'848.- sous déduction de CHF 33'864,48.

10. Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe. Vu l'issue du litige, il ne sera pas alloué d'indemnité (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 février 2008 par D_____ S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 30 janvier 2008, devenue depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative ;

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 ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 Berney et Associés S.A., mandataire de D_____ S.A., à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Hurni et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

P. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :