

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2538/2007-ICCIFD

ATA/158/2010

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 9 mars 2010**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**X \_\_\_\_\_ S.A.**

représentée par Sett Fiduciaire S.A., mandataire

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 22 juin 2009 (DCCR/600/2009)**

---

## EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt fédéral direct (IFD) et l'impôt cantonal et communal (ICC) 2005.
2. X\_\_\_\_\_ S.A. est une société anonyme inscrite au registre du commerce de Genève dont le but est : activités commerciales, négoce, mandataire commercial, franchise sur le territoire suisse et activités d'import et d'export, commerce de minerai et de métaux précieux raffinés, de pierres précieuses ainsi que d'autres matières, denrées ou marchandises.
3. Par bordereaux de taxation du 4 décembre 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'ICC 2005 à CHF 14'560,35 sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 58'616.- et d'un capital imposable de CHF 196'385.-. L'IFD s'élevait à CHF 4'981.- pour un bénéfice net imposable de CHF 58'616.-.  
  
Selon les avis de taxation ICC et IFD annexés, l'AFC-GE avait procédé à une reprise de CHF 50'000.- sur une provision qu'elle n'avait pas considérée conforme à l'usage commercial.
4. Dans sa réclamation du 19 décembre 2006 à l'AFC-GE, la contribuable a contesté ladite reprise.  
  
La provision de CHF 50'000.- représentait une indemnité qui devrait être versée en 2007 à Monsieur Y\_\_\_\_\_, administrateur président et néanmoins salarié de la société, au moment de son départ à la retraite. Ce montant était destiné à combler les lacunes de sa prévoyance professionnelle. Le paiement de cette somme, bien que reporté au départ du salarié, était directement lié à l'activité de ce dernier.
5. Dans ses décisions du 21 mai 2007 concernant l'IFD et l'ICC, l'AFC-GE a maintenu la taxation litigieuse.  
  
Le "bonus" de CHF 50'000.-, qui devait être versé à M. Y\_\_\_\_\_ en 2007, avait été ajouté au bénéfice et au capital 2005. En effet, en 2007 ce montant serait "restitué" à la contribuable, soit déduit de son résultat comptable lors du paiement (sic).
6. Par plis du 22 juin 2007, la contribuable a interjeté recours à l'encontre des décisions précitées auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux pour l'ICC et auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct pour l'IFD. Les compétences de ces deux commissions ont été reprises, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009, par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA).

L'argumentation développée par la contribuable était la même dans les deux cas. Elle avait constitué une provision de CHF 50'000.- au 31 décembre 2005 en vue de verser une indemnité de départ à M. Y\_\_\_\_\_ en 2007. Cette indemnité devait combler une lacune de prévoyance professionnelle de l'intéressé. Il s'agissait également d'une manière de le remercier pour l'activité déployée en faveur de la société.

La contribuable espérait effectuer une deuxième attribution de CHF 50'000.- en 2006 afin de verser ce capital lors du départ à la retraite de M. Y\_\_\_\_\_, prévu le 15 avril 2007. D'un point de vue purement économique, elle n'était pas en mesure de constituer une provision de CHF 100'000.- sur un seul exercice comptable.

7. Dans sa décision du 22 juin 2009, la CCRA a joint les deux recours en une seule procédure (A/2538/2007) et les a rejetés.

Les provisions étaient 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'était pas encore établie de façon certaine. La cause de la diminution de valeur ou de la perte devait être survenue pendant l'exercice commercial. Les faits qui étaient la cause du risque de perte devaient s'être produits au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul et le risque de perte devait être certain ou quasi certain mais non nécessairement définitif. L'appréciation du risque devait 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. Les provisions pour des charges futures n'étaient pas admissibles, car contraires au principe de périodicité.

Le montant de CHF 50'000.- dont la recourante sollicitait la déduction devait être qualifié de réserve constituée en vue de verser à l'administrateur président une indemnité lors de son départ à la retraite en 2007. Cette réserve portant sur des charges futures, elle ne pouvait pas être déductible au titre de provision. Elle ne pourrait être déductible qu'au moment où elle serait effectivement versée à l'administrateur pour autant qu'elle constitue une charge justifiée. Ces principes étaient applicables tant en matière d'IFD que d'ICC.

8. Par acte du 3 août 2009, la contribuable a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée auprès du Tribunal administratif et a conclu à son annulation.

Elle a repris en substance les arguments déjà développés aussi bien dans la réclamation que dans le recours interjeté auprès de la CCRA.

Le montant de CHF 50'000.- constituait une indemnité pour fin d'activité qui avait pour but de combler une lacune de la prévoyance professionnelle de M. Y\_\_\_\_\_. Le conseil d'administration de la contribuable et ses actionnaires

avaient admis la constitution de cette provision en 2005. Cet engagement avait été définitivement approuvé lors de l'assemblée générale ordinaire des actionnaires du 24 juillet 2006. Une deuxième attribution de CHF 50'000.- devait intervenir en 2006. Un capital de CHF 100'000.- serait ainsi versé à l'administrateur président au moment de sa retraite qui devait intervenir le 15 avril 2007.

9. Dans sa réponse du 29 septembre 2009, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée.

Elle s'est référée pour l'essentiel aux considérants de la décision querellée.

10. Par pli du 30 septembre 2009, l'AFC-CH a renoncé à déposer des observations particulières et a conclu à la confirmation de la décision attaquée.
11. Le tribunal de céans a informé les parties par pli du 2 octobre 2009 que la cause était gardée à juger.
12. Le 26 février 2010, la CCRA a produit son dossier sans observations.

### **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. La seule question litigieuse consiste à déterminer si le montant de CHF 50'000.- qui devait être versé à M. Y\_\_\_\_\_ en 2007 pour compléter sa prévoyance professionnelle au moment de sa retraite, pouvait faire l'objet d'une provision en 2005.

### **IFD 2005**

3. Aux termes de l'art. 29 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour :
- les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé ;
  - les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs ;
  - les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice ;

- 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 (art. 29 al. 2 LIFD).

4. 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<sup>e</sup> 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/66/2009 du 4 février 2009 ; 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/66/2009 du 4 février 2009 ; 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 (X. OBERSON, op. cit., p.145-146).
- d. 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 recherches (J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise constituée sous forme de société anonyme, Lausanne 1994, p. 230).

En l'espèce, la provision de CHF 50'000.- dont la recourante sollicite la déduction est destinée à être versée à l'administrateur président en 2007 lors de

son départ à la retraite. Elle a été constituée en vue d'une utilisation future. Peu importe à cet égard que son principe ait déjà été décidé en 2005, elle représente une provision pour charge future, qui, à l'instar d'une provision pour impôts futurs, n'est pas déductible.

Au vu de ce qui précède, les arguments de la recourante concernant l'IFD 2005 doivent être rejetés.

#### ICC 2005

5. a. L'art. 12 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 (cf. art. 10 al. 1 let. b LHID applicable par analogie en vertu de l'art. 24 al. 4 LHID). L'art. 13 let. e LIPM précise du reste que les provisions justifiées par l'usage commercial constituent des charges justifiées par l'usage commercial qui sont, partant, déductibles au plan fiscal (X. OBERSON, op. cit. p. 191).

- b. 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.

Conformément au principe de périodicité, lequel s'impose aux cantons (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_895/2008 du 9 juin 2009 et les réf. citées), les provisions doivent se rapporter à des faits qui ont leur origine dans la période de calcul (X. OBERSON, op.cit. p. 145). 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 (R. DANON, in Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, no 14 ad art. 63 et les réf.).

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 donc ici *mutatis mutandis*. Il s'ensuit que les arguments de la recourante tendant à contester l'impôt cantonal et communal 2005 doivent être rejetés.

6. Entièrement mal fondé, le recours est rejeté. La décision de la CCRA est confirmée. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge d'X\_\_\_\_\_ S.A. (art. 87 LPA). Aucune indemnité ne sera allouée.

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 3 août 2009 par X\_\_\_\_\_ S.A. contre la décision du 22 juin 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge d'X\_\_\_\_\_ S. A. un émolument de CHF 1'000.- ;

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 Sett Fiduciaire S.A., mandataire de la recourante, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :