

FR_GERICHTE 604 2015 19 vom 2. August 2016

FR Kantonsgericht, 2016-08-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_19

FR: FR_GERICHTE 604 2015 19 du 2 août 2016

IT: FR_GERICHTE 604 2015 19 del 2 agosto 2016

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 2

a) L'art. 27 al. 1 LIFD dispose que les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel, c'est-à-dire qui doivent être organiquement liées à la réalisation du revenu de l'activité indépendante, être nécessaires à son acquisition (voir notamment RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd. 1998, p. 348). Font notamment partie de ces frais, les provisions au sens de l'art. 29 LIFD (cf. art. 27 al. 2 let. a LIFD). Selon l'art. 29 al. 1 LIFD, qui correspond à l'art. 63 al. 1 let. a LIFD pour l'imposition des personnes morales, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour: a. les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé; b. les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs; c. les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice; d. 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 1 million de francs au maximum. Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable (art. 29 al. 2 LIFD). b) Il ressort de la disposition précitée que les provisions sont admissibles fiscalement à deux conditions: elles doivent être comptabilisées et être justifiées par l'usage commercial. La condition de la justification par l'usage commercial renvoie aux règles comptables du droit commercial: dès lors qu'il existe en vertu du droit commercial une obligation de constituer une provision au passif, celle-ci doit être prise en considération également au plan fiscal (DANON, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, art. 63 n. 9 ss et références citées).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 Pour être admise en droit fiscal, la provision doit aussi respecter le principe de périodicité: l'engagement pour lequel la provision est constituée doit pouvoir être attribué d'un point de vue économique à l'exercice écoulé (voir notamment arrêt TF 2C_911/2013 du 26 août 2014 consid. 5.1.3 et références citées). Les provisions visées par l'art. 29 al. 1 let. a LIFD, ou 63 al. 1 let. a LIFD, sont celles constituées conformément à l'ancien art. 669 al. 1 CO (depuis le 1er janvier 2013, voir l'art. 960e CO), lequel prévoyait en particulier que des provisions pour risques et charges sont effectués dans la mesure où elles sont nécessaires selon les principes généralement admis dans le commerce, ces provisions étant notamment constituées pour couvrir les engagements incertains et les risques de pertes sur les affaires en cours. En droit commercial, le montant de la provision, également déterminant d'un point de vue fiscal, doit dans la mesure du

possible correspondre à la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation. Par engagement, le législateur entend les obligations qui reposent sur un contrat ou sur la loi (DANON, art. 63 n. 16 s.). c) La part des dépenses consacrées à l'utilisation à des fins commerciales ou professionnelles de biens privés (utilisation mixte) est déductible car elle est en lien organique avec l'activité lucrative indépendante. Dans le cas de locaux privés dont l'indépendant est locataire, la partie du loyer correspondant à la surface utilisée à des fins professionnelles sera déductible du revenu commercial, alors que la part privée du loyer ne l'est pas. Si l'indépendant est propriétaire de ses locaux privés, la part de la valeur locative correspondant à l'usage professionnel pourra être portée en déduction du revenu commercial. En revanche, il n'y a pas de fractionnement de la déduction en matière d'amortissement ou de provision constituée en rapport avec un bien à double affectation; c'est le principe de la prépondérance qui s'applique. Ce principe ancré à l'art. 18 al. 2, phr. 3 LIFD, postule qu'un bien est affecté à la fortune commerciale dans son entier lorsque son utilisation commerciale dépasse la jouissance privée de ce bien, et qu'il est affecté à la fortune privée si tel n'est pas le cas (voir notamment NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, art. 27 n. 29 s.). d) Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir 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. Il s'ensuit qu'il incombe à l'entrepreneur de prouver que ses charges sont justifiées par l'usage commercial et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (arrêt TF 2A.295/2006 du 16 octobre 2006 in RDAF 2007 II 252 ss, consid. 4.3 et références citées).

E. 3

a) En l'espèce, les recourants se réfèrent à l'art. 267 CO et soutiennent que la provision litigieuse repose sur leur obligation de remettre en état les locaux loués (dans un immeuble dont ils ne contestent pas l'affectation à leur fortune privée). b) Sous le titre "P. Restitution de la chose I. En général", l'art. 267 al. 1 CO dispose qu'à la fin du bail, le locataire doit restituer la chose dans l'état qui résulte d'un usage conforme au contrat. Autorisé à utiliser les locaux conformément à leur destination, le locataire n'assume une responsabilité que s'il en fait un usage anormal. On en déduit qu'à sa sortie, le locataire assume les travaux de nettoyage et les menues réparations qui lui incombent pendant le bail (art. 259 CO), les défauts plus importants (dégâts) qui ne résultent pas d'un usage normal de la chose louée (art. 267 al. 1 CO a contrario) et la remise en état des locaux dans leur état initial s'il a procédé à des transformations et des rénovations sans l'accord du bailleur (art. 260a al. 2 CO a contrario)

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 (LCHAT, Le bail à loyer, 2008, p. 807; voir aussi arrêt TF 4C.261/2006 du 1er novembre 2006, consid. 3.1 et références citées). L'art. 260a CO ("H. Rénovation et modification II. Par le locataire") prévoit notamment que le locataire n'a le droit de rénover ou de modifier la chose qu'avec le consentement écrit du bailleur (al. 1), et que lorsque le bailleur a donné son consentement, il ne peut exiger la remise en état de la chose que s'il en a été convenu par écrit (al. 2). Lorsque le locataire a rénové ou modifié la chose, il peut être tenu de lui redonner son état initial dans deux cas: 1) si les parties l'ont convenu par écrit (art. 260a al. 2 CO); 2) s'il a procédé aux travaux sans le consentement du bailleur (art. 260a al. 2 CO contrario). Si le locataire refuse de remettre chose en état, le bailleur peut réclamer une indemnité (TERCIER / FAVRE / BUGNON, Les contrats spéciaux, 4ème éd. 2009, p. 355). c) En l'espèce, il convient de déterminer si la provision en

cause était justifiée par l'obligation de restituer les locaux "dans l'état qui résulte d'un usage conforme au contrat" de bail, selon l'art. 267 CO invoqué par les recourants. Dans la mesure où le recourant est à la fois utilisateur et propriétaire des locaux occupés par la raison individuelle, un tel contrat de bail est inexistant en l'absence d'au moins deux parties au contrat. Partant, les recourants ne peuvent pas se prévaloir d'une obligation découlant des règles sur le contrat de bail, en particulier de l'art. 267 CO pour justifier la constitution de la provision litigieuse. L'on voit mal au demeurant en quoi il aurait été fait un usage anormal des locaux loués pour l'exploitation. Tout comme il est impossible d'envisager comment les modifications apportées aux locaux par le recourant locataire l'auraient été sans le consentement du recourant bailleur de sorte qu'une remise en l'état initial aurait pu être exigée (art. 260a al. 2 CO a contrario). Seuls les engagements encore incertains qui reposent sur un contrat ou sur la loi justifient la constitution d'une provision au sens de l'art. 29 al. 1 let. a LIFD. En l'absence d'une obligation contractuelle que la raison individuelle aurait dû être amenée à exécuter, le recourant n'a pas réussi à démontrer le bien fondé d'une provision pour remise en état des locaux en application de l'art. 267 CO. Cela étant, il convient surtout de retenir que l'immeuble du recourant n'a pas été affecté à sa fortune commerciale. Il s'ensuit que, conformément au principe de la prépondérance, la provision constituée en rapport avec cet immeuble - même si elle a trait aux locaux commerciaux - ne saurait être admise en déduction, contrairement au loyer dont la partie commerciale est déductible comme charge de l'exploitation. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a ajouté le montant de la provision litigieuse au revenu imposable des recourants et il n'est nul besoin d'examiner plus avant la nature et l'étendue des frais à l'origine de dite provision.

E. 4

a) Sur le vu de ce qui précède, le recours est rejeté et la décision attaquée confirmée. b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants déboutés. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). c) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à charge des recourants à CHF 850.-.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 II. Impôt cantonal (604 2015 20)

E. 5

Le recours, déposé le 26 février 2015 contre une décision du 26 janvier 2015, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

E. 6

a) Au niveau cantonal également, l'art. 30 al. 1 LICD prévoit que des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour couvrir des engagements dont le montant est encore indéterminé. Ces provisions doivent être justifiées par l'usage commercial (art. 28 al. 1 et 2 let. a LICD). Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable (art. 30 al. 2 LICD). b) Les développements

concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 3) sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé (art. 10 al. 1 let. b LHID). En présence de règles similaires, les considérants concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il s'ensuit que dans la mesure où les recourants n'ont pas démontré que la constitution d'une provision pour remise en état des locaux se justifiait en 2013, ils doivent se laisser imputer la reprise litigieuse.

E. 7

a) Il en résulte que le recours formé au niveau cantonal est donc rejeté lui aussi. b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à charge des recourants à CHF 850.-.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2015 19)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.