

# FR\_GERICHTE 604 2020 73 vom 19. April 2021

FR Kantonsgericht, 2021-04-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2020\\_73](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_73)

FR: FR\_GERICHTE 604 2020 73 du 19 avril 2021

IT: FR\_GERICHTE 604 2020 73 del 19 aprile 2021

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal, arrêt de principe | Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen

## Erwägungen

### E. 0

Provision excessive ou dissolution de provision sur impôts -159'400.00 -159'400.00 Reprise sur provisions 845'015.00 845'015.00 Bénéfice imposable Suisse 749'886.00 749'886.00 Pertes déductibles suisses -145'385.00 -145'385.00 Bénéfice imposable Suisse 604'501.00 604'501.00 Part du canton de Fribourg : 100.000% 604'500.00 604'500.00 C. Le 18 juin 2020, la société a formé réclamation par l'intermédiaire de sa fiduciaire pour s'opposer à la reprise opérée sur son bénéfice imposable. Elle a précisé que la reprise litigieuse concernait des provisions, l'une de CHF 407'740.- pour travaux de garantie qui ne fait pas l'objet de la présente procédure, et l'autre de CHF 333'000.- pour pertes locatives futures découlant d'un sinistre ayant surgi durant l'exercice 2018. Elle a fait valoir que, s'agissant de la TVA et d'un bâtiment résidentiel, cette taxe était définitive et donc à sa charge de telle sorte qu'elle devait dès lors être admise dans le calcul de la provision. Quant aux recettes locatives futures (2019) qui ont fait suite au sinistre subi en 2018, elle a rappelé qu'en droit commercial, et selon la doctrine du Manuel Suisse d'Audit (MSA IV 2.24.1), les pertes d'avantages économiques lors d'exercices futurs, dont la cause a lieu durant le présent exercice ou lors de précédents exercices, doivent faire l'objet d'une provision. Or, tel était le cas en l'occurrence, la provision pour pertes locatives devant dès lors être admise. Par décision du 17 août 2020, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée après avoir rappelé le contenu des art. 63 de la loi sur l'impôt fédéral direct, 105 de la loi sur les impôts cantonaux et 960e al. 2 du code des obligations. D. Par acte du 17 septembre 2020, la société toujours représentée par sa mandataire a interjeté recours auprès du Tribunal cantonal. Elle maintient ses conclusions et requiert la correction de la reprise sur provisions, tant sur le capital que sur le bénéfice, pour la ramener de CHF 845'015.- à CHF 512'015.-, la provision pour impôt étant corrigée par l'autorité fiscale dans la même proportion. Elle conclut à une indemnité équitable de CHF 600.-. L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 21 septembre 2020, a été versée en temps utile. Dans ses observations déposées le 6 janvier 2021, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. Une copie de cette détermination a été communiquée pour information à la recourante le 11 janvier 2021. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 15 604 2020 73/74 en droit

### E. 1

Le recours, posté le 17 septembre 2020 contre une décision sur réclamation du 17 août 2020, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11), 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 fribourgeoise du

## E. 6

juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD ; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA ; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2020 73) 2. 2.1. Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Pour définir le bénéfice imposable, le droit fiscal suisse se base sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) ainsi que, notamment, sur tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD). L'art. 58 al. 1 let. b LIFD prévoit que tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, entrent dans le bénéfice net imposable. Cette disposition cite de manière non exhaustive : - les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés, - les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial, - les versements aux fonds de réserve, - la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéficiaires qui n'ont pas été imposés, - les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Cette disposition légale énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance ; en allemand "Massgeblichkeitsprinzip" ; voir notamment GLAUSER, IFRS et droit fiscal - Les normes "true and fair" et le principe de déterminance en droit fiscal suisse actuel, in Archives 74 p. 529 ss, 533 s.), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. 2.2. Le droit comptable prévoit une obligation de constituer une provision lorsque, en raison d'événements passés, l'entreprise doit s'attendre à un flux probable d'avantages économiques ("ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist") à la charge de l'entreprise et dont la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant (art. 959 al. 5 CO). L'art. 960e al. 2 CO concrétise ce principe et dispose que lorsque, en raison d'événements passés, il faut s'attendre à une perte d'avantages économiques ("Lassen vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten") pour l'entreprise lors d'exercices futurs, il y a lieu de constituer des provisions à charge du compte de résultat, à hauteur du montant vraisemblablement nécessaire (art. 960e al. 2 CO). La notion de « perte d'avantages économiques », qui doit être interprétée largement, englobe également les

Tribunal cantonal TC Page 5 de 15 604 2020 73/74 pertes futures attendues (DANON, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 63 LIFD n. 3). L'art. 965e CO règle l'évaluation des dettes au bilan. Une dette "est une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques", dont la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant. On a donc quatre éléments pour

la dette : (1) une obligation actuelle, une dette (2) résultant d'évènements passés, (3) son extinction devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques lors d'exercices futurs, et (4) sa valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant. Tant les dettes que les provisions sont des passifs (les deux font partie des capitaux étrangers à long terme). Les provisions se distinguent toutefois des dettes en ce sens qu'un certain caractère d'incertitude dans ce qui vient d'être présenté, que ce soit une incertitude sur l'existence de l'obligation (on ne peut que dire : "il faut vraisemblablement s'attendre à...", et non pas : "c'est dû"), ou sur l'importance de la sortie de ressources représentatives d'avantages économiques. L'art. 960e al. 2 CO veut saisir cette dimension d'incertitude à travers le langage suivant : "Lorsque, en raison d'évènements passés, il faut s'attendre à une perte d'avantages économiques pour l'entreprise lors d'exercices futurs, il y a lieu de constituer des provisions à charge du compte de résultat, à hauteur du montant vraisemblablement nécessaire" (TORRIONE/BARAKAT, Commentaire romand, Code des obligations II, 2e éd. 2017, art. 960e n. 9 ss). Il existe une incertitude quant à la probabilité de la future perte d'avantages économiques, du moment de la perte d'avantages économiques ou du montant de la perte d'avantages économiques (NEUHAUS/HAAG, Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5e éd. 2016, art. 530-964 CO, art. 960e n. 14). Des provisions sont constituées lorsque des évènements passés laissent prévoir des pertes d'avantages économiques au cours d'exercices futurs (art. 960e al. 2 CO). En plus d'une perte d'avantages économiques, un manque à gagner dans les entrées/sorties de fonds peut également donner lieu à provision (Handbuch der Wirtschaftsprüfung, HWP [= Manuel suisse d'audit, MSA], Band Buchführung und Rechnungslegung, 2014, IV 2.24.1, p. 213). La loi donne en outre la faculté de constituer des provisions notamment pour couvrir les postes suivants : 1. charges régulières découlant des obligations de garantie ; 2. remise en état des immobilisations corporelles ; 3. restructurations ; 4. mesures prises pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme (art. 960e al. 3 CO). S'il s'agit de charges auxquelles il faut concrètement s'attendre, les conditions pour qu'une provision soit obligatoire selon l'art. 960 al. 2 let. e CO sont réunies. Quant à l'art. 960e al. 3 ch. 4 CO, il permet de constituer des provisions pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme qui ne sont pas, en revanche, justifiées par l'usage commercial. Cette dernière disposition autorise la création de réserves latentes arbitraires (TORRIONE/BARAKAT, art. 960e n. 13 s. et art. 960 n. 11 ss). 2.3. Au niveau du droit fiscal, l'art. 63 al. 1 LIFD prévoit que des provisions au bilan peuvent être constituées à la charge du compte de résultat notamment pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a), les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b), les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c) et les futurs mandats de recherches et de développement confiés à des tiers [...] (let. d). D'après l'art. 63 al. 2 LIFD, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 15 604 2020 73/74 L'art. 63 LIFD ne reprend que partiellement la définition présentée ci-dessus. En l'occurrence, la notion de provision au sens du droit commercial est reprise en ce qui concerne les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (al. 1 let. a) et les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (al. 1 let. c). Dans ce contexte, on parle aussi de provisions réelles ou de provisions au sens strict (arrêts TF 2C\_1107/2018 du 19 septembre 2019 consid. 3.1, 2C\_533/2012 du 19 février 2013 consid. 4.2; voir LOCHER, Kommentar zum DBG, 1e partie, 2001, art. 29 n. 3 et 12). Une divergence par rapport au droit commercial existe sur

deux points essentiels : le droit fiscal ne connaît pas la distinction entre les provisions, d'une part, et les corrections de valeur ou amortissements, d'autre part, et se concentre sur le caractère provisoire (provision) ou définitif (amortissement) de la charge. Ainsi, les corrections de valeur effectuées sur des actifs circulants (al. 1 let. b) sont assimilées à des provisions. D'autre part, sont assimilées à des provisions les dépenses destinées à couvrir des futurs mandats de recherche et de développement (al. 1 let. d) (DANON, art. 63 n. 7s.). Au sens propre, la provision ne se rapporte pas à un actif. Elle consiste à comptabiliser au passif un engagement attendu mais incertain ou dont le montant ne peut être déterminé avec précision. Comme la correction de valeur, la provision a un caractère provisoire ; elle peut - et doit - donc être dissoute lorsqu'elle cesse d'être justifiée commercialement, parce que l'engagement est caduc ou se révèle moins important que prévu (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 6e éd., 2002 ; DANON, art. 63 n. 41 ss).

2.4. La déductibilité d'une provision suppose que cette charge a été dûment comptabilisée (arrêt TF 2C\_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.1 ; DANON, art. 63 LIFD n. 9), qu'elle est justifiée par l'usage commercial et qu'elle porte sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (arrêts TF 2C\_945/2011 du 12 octobre 2012 consid. 2.2 ainsi que 2C\_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.1 et 2.2 traduit in RDAF 2011 II 70).

2.4.1. Il découle de l'autorité formelle du droit comptable qu'une provision ne peut être portée en déduction du bénéfice imposable que si celle-ci a été correctement comptabilisée dans les comptes statutaires. Dans ce contexte, la règle de l'évaluation individuelle est en principe applicable ; une provision excessive doit être ajoutée au bénéfice imposable, même si une provision trop faible (ou inexistante) en relation avec un autre engagement compense, dans l'ensemble, la provision trop élevée (DANON, art. 63 n. 10 s.).

2.4.2. De plus, toute provision ou correction de valeur dont le droit comptable exige la comptabilisation ("Passivierungspflicht") est justifiée par l'usage commercial. Ne sont, en revanche, pas justifiées par l'usage commercial les provisions que l'art. 960e al. 3 CO permet de constituer au titre de restructurations ou encore pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme (DANON, art. 63 n. 12). La provision doit porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul. Ce principe de périodicité se déduit, en droit fiscal, de l'art. 79 al. 1 et 2 LIFD en relation avec l'art. 58 al. 1 let. a LIFD. Selon l'art. 79 al. 1 et 2 LIFD, l'impôt sur le bénéfice net est en effet fixé et prélevé pour chaque période fiscale, laquelle correspond à l'exercice commercial ; et selon l'art. 58 al. 1 let. a LIFD, comme cela a été relevé précédemment, le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultat, eu égard au solde reporté de l'exercice précédent. Ce principe défend à l'entreprise assujettie à l'impôt sur le bénéfice net de compenser entre eux, à son bon vouloir, les résultats des

Tribunal cantonal TC Page 7 de 15 604 2020 73/74 différentes périodes de calcul, pour augmenter ou diminuer ceux afférents à une période déterminée en faveur ou à charge d'une autre période fiscale (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 et les références) ; des corrections fiscales doivent en conséquence être entreprises lorsque le principe de périodicité est violé (DANON, art. 63 n. 13). La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence (arrêts TF 2C\_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.3 traduit in RDAF 2011 II 70; 2C\_490/2016 du 25 août 2017 consid. 5.2 et références citées) et à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi (voir les dispositions générales des art. 959 al. 1 et 960 al. 2 CO ; DANON, art. 63 n. 14 ; arrêt TF 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1 et référence citée). Le droit fiscal n'admet pas la constitution de réserves latentes par le biais

de provisions, pourtant tolérées en droit des obligations selon les usages du commerce (voir consid. 2.2 in fine). En particulier, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future, constituent des réserves; en tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité (arrêt TF 2C\_581/2010 précité consid. 3.1 et les références citées ; DANON, art. 63 n. 15). 2.5. S'agissant en particulier des provisions pour les engagements de l'exercice de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD, il s'agit de provisions couvrant des engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé et dont la comptabilisation est exigée par l'art. 960e al. 2 CO. Par "engagements" ("Verpflichtungen"), le législateur entend les obligations qui reposent sur un contrat ou sur la loi. Les engagements conditionnels pour lesquels une perte d'avantages économiques apparaît improbable (ou dont la valeur ne peut être estimée avec suffisamment de fiabilité) doivent en revanche uniquement être mentionnés dans l'annexe aux comptes annuels (art. 959c al. 2 ch. 10 CO). Les engagements de fait, pour lesquels le droit comptable exige la constitution d'une provision (voir MSA 2014, 213 ss) doivent également être rattachés à l'art. 63 al. 1 let. c (DANON, art. 63 n. 16 s.) Quant aux provisions pour autres risques de pertes imminentes durant l'exercice de l'art. 63 al. 1 let. c LIFD, telles les provisions pour grosses réparations futures, elles sont, par exemple, autorisées lorsque l'on peut compter avec une certaine certitude que des réparations conséquentes sur un immeuble sont à prévoir sur un laps de temps relativement conséquent (rénovations de façades, changement des installations de chauffage ou encore d'ascenseur). La constitution d'une provision relative à un risque inhérent à l'activité entrepreneuriale n'est en revanche pas admise (arrêt TF 2C\_478/2011 du 10 novembre 2011 consid. 2.2.3). Selon le message du Conseil fédéral, la justification commerciale de ces provisions n'est admise qu'à deux conditions. En premier lieu, le risque de perte doit avoir pris naissance durant l'exercice concerné : une provision pour risques futurs n'est pas admissible (arrêt TF 2C\_478/2011 consid. 2.1). En second lieu, ce risque doit être imminent ("drohende Verlustrisiken"). Or, tel ne serait le cas que lorsque le risque se réalise au cours de l'exercice suivant (Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 1, 178 ["on ne peut constituer des provisions pour des risques qui, tout en ayant pris naissance au cours de l'exercice, n'ont pas pour effet imminent de diminuer la fortune"]). Le principe de périodicité commande uniquement d'examiner si la constitution de la provision concerne des faits se rapportant à la période de calcul. En revanche, le point de savoir si ou quand ce risque se réalise effectivement importe peu. Il suffit que le risque de pertes paraisse imminent au moment de la clôture des comptes (DANON, art. 63 n. 34 s.).

Tribunal cantonal TC Page 8 de 15 604 2020 73/74 2.6. Les faits dont l'existence permettrait de conclure à la justification commerciale d'une provision ou d'une correction de valeur sont de nature à diminuer les impôts, ils doivent par conséquent être allégués et prouvés par le contribuable qui s'en prévaut (voir notamment arrêt TF 2C\_697/2014 du 1er mai 2015 consid. 2.3 et références citées). 3. 3.1. Il ressort du dossier constitué que la recourante a inscrit dans le compte de résultat pour l'exercice 2018 et dans le compte "2600 Provisions" une "Provision gros sinistre" de CHF 1'300'000.-. Elle s'en est expliquée en produisant un courriel adressé le 28 septembre 2018 à Me O. \_\_\_\_\_ notamment pour les dégâts apparus dans un appartement du bâtiment C et un appartement du bâtiment B : "(...) PROBLEMES NON RESOLUS 3. Bâtiment C - Appartement C-5.41 : 29.08.2018 • Corrosion des tuyaux des colonnes montantes de chauffage = fuite dans gaines et

appartement C-4.32 plus travaux pour ouverture et fermeture gaine, obturation coupe-feu et flocage, crépi, plinthe et nettoyage • Analyses eau, tuyaux, etc... en cours. 4. Bâtiment B - Appartement B-3.30 : 06.09.2018 • Corrosion des tuyaux des colonnes montantes de chauffage = fuite dans gaines et appartement C-4.32 plus travaux pour ouverture et fermeture gaine, obturation coupe-feu et flocage, crépi, plinthe et nettoyage • Analyses eau, tuyaux, etc... en cours (...). Elle y a joint un tableau de suivi des coûts suite au sinistre établi par la société Q.\_\_\_\_\_ SA et comportant, pour l'essentiel, les montants suivants : Suivi des coûts des travaux de recherche et d'investigation de réparation des fuites au 27.11.18 Budget HT Maçonnerie, revêtement coupe-feu, installations électriques et de chauffage, agencement de cuisines, enduit et crépis, peinture, carrelage, faïence 42'259.90 Honoraires, dont conduite et suivi des travaux (estimation) 60'053.60 Dédommagement de voisins et de locataires, frais d'utilisation, expertises, frais de justice et d'avocat, divers (gérance, conciergerie) 92'663.70 Total recherches / fuites HT 194'977.20 Suivi des coûts des travaux de réfection Installations de chantier, frais d'énergie (estimation), agencement de cuisines, installations de chauffage (estimation partielle pour conduite inox si remplacement nécessaire après nettoyage), revêtement coupe-feu, maçonnerie, enduit et crépi peinture (estimation partielle des heures), carrelage faïence, assèchement, nettoyage 702'560.00 Honoraires (estimation conduite et suivi des travaux) 107'600.00 Dédommagement de voisins et de locataires, frais d'utilisation, expertises, frais de justice et d'avocat, divers (gérance, conciergerie) 166'922.00 Total travaux de réfection HT 977'082.00 Total recherches / fuites HT + travaux de réfection HT 1'172'059.20

Tribunal cantonal TC Page 9 de 15 604 2020 73/74 Total recherches / fuites HT + travaux de réfection TTC (TVA 7.7%) 1'262'307.76 Pertes locatives 361'904.00 Frais d'hébergement temporaire (R.\_\_\_\_\_ et S.\_\_\_\_\_) 75'950.00 Total TTC 1'700'161.76 A la question de savoir comment la recourante était parvenue à ce total de près de CHF 1'700'000.- alors que la "Provision gros sinistre" comptabilisée s'élevait à CHF 1'300'000.-, la recourante a indiqué par courriel du 6 mai 2020 ce qui suit : "Les pertes locatives correspondent aux montants qui n'ont pas pu être encaissés suite au sinistre, du 01.11.2018 au 31.03.2019. Les pertes pour les mois de novembre et décembre étant déjà intégrées dans la comptabilité 2018 (environ CHF 150'000, soit 2/5), elles sont soustraites aux CHF 1'700'000. La différence restante de CHF 250'000 est une estimation de la participation de l'assurance aux coûts engendrés par le sinistre, basée sur l'expérience professionnelle" : CHF 1'700'000.-, moins CHF 150'000.- de pertes locatives déjà comptabilisées, moins CHF 250'000.- de participation de l'assurance, soit CHF 1'300'000.- comptabilisés au titre de "Provision gros sinistre". Le Service cantonal des contributions a alors procédé à une reprise sur cette provision qui paraît avoir été arrêtée comme il suit : Total des coûts des travaux devisés TTC CHF 1'700'161.76 Total des coûts des travaux devisés HT CHF 1'578'608.88 Pertes locatives CHF -361'904.00 CHF 1'216'704.00 arrondis à 1'217'000.00 Participation de l'assurance CHF -250'000.00 CHF 967'000.00 "Provision gros sinistre" comptabilisée CHF 1'300'000.00 Reprise "Provision gros sinistre" comptabilisée CHF 333'000.00 Ainsi, l'autorité intimée qui a admis la déduction de la "Provision gros sinistre" comptabilisée par la recourante, en a toutefois réduit le montant à concurrence de CHF 333'000.-. Il convient dès lors d'examiner si ce redressement du bénéfice de la recourante doit être maintenu. 3.2. La reprise, sur la "Provision gros sinistre", de la part correspondant à la TVA sur les coûts devisés 3.2.1. Dans son mémoire de recours, la fiduciaire expose ce qui suit : "Contrairement à l'argument de l'autorité fiscale, s'agissant en l'espèce d'une charge définitive pour la société, la TVA sur les dépenses (destinées à réparer les dégâts du

sinistre) peut et doit (au sens du droit commercial) être provisionnée en même temps que la charge hors TVA elle-même. D'ailleurs, le plus souvent, les prix à l'attention du consommateur final s'affichent TVA incluse, sans indication du montant de la taxe, mais avec indication du taux appliqué. Prenons l'exemple d'une fondation de bienfaisance non assujettie TVA, si on suit l'argument de l'autorité fiscale, elle devrait alors provisionner les honoraires de révision hors TVA ? Nous sommes à peu près sûrs que la TVA doit être provisionnée en même temps que la charge d'honoraires hors taxe". L'autorité intimée estime quant à elle que dans la mesure où la TVA est un impôt de consommation, il n'est pas correct de le provisionner tant que la prestation n'est pas consommée. Et dans ses observations du 6 janvier 2021, elle rappelle que selon le tableau intitulé « Suivi des coûts de travaux » remis par la contribuable, le total de CHF 1'172'000.- est composé pour une part

Tribunal cantonal TC Page 10 de 15 604 2020 73/74 importante de montants estimés, avec, en plus, la TVA à 7.7% pour CHF 90'000.-. Elle maintient que la TVA est un impôt de consommation qui fera l'objet de décompte lorsque la prestation sera consommée et pourra en partie être récupérée. 3.2.2. En l'espèce, la TVA litigieuse sera en effet facturée à la recourante lorsqu'elle devra s'acquitter du coût des travaux de remise en état des appartements endommagés à la suite du sinistre intervenu en 2018. Dans la mesure toutefois où la constitution d'une provision pour ces frais de remise en état est admise, la TVA y relative doit en faire partie. Le coût des travaux sera lui aussi décompté au moment de leur exécution et cela n'a pas fait obstacle à leur provisionnement. L'intégration dans la "Provision gros sinistre" de la TVA due sur les futures factures des travaux de réparation apparaît donc pour le moins logique. Qu'il s'agisse d'un impôt de consommation qui sera décompté au moment où la prestation sera consommée n'y change rien. Sous l'angle de la provision pour impôts, la nature de la TVA, en tant qu'impôt indirect de la Confédération, ne s'oppose pas à la constitution d'une provision si les conditions y relatives sont réalisées (voir REICH/ZÜGER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2000, art. 63 n. 6 ; FUNK, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4e éd. 2015, § 36 n. 37 ; Das St. Gallische Steuerrecht, 7e éd. 2014, p. 243, n. 156). En réalité, l'autorité intimée considère que la "Provision gros sinistre" est trop élevée. Il ressort du dossier constitué qu'elle a surligné divers montants (CHF 56'750.- d' "Honoraires" de T.\_\_\_\_\_ SA pour la conduite des travaux de recherche, d'investigation et de réparation des fuites à hauteur d'une estimation jusqu'à fin novembre 2018; CHF 600.- pour une estimation globale de "Frais d'énergie", consommations énergétiques ; CHF 27'065.- pour "Installation de chauffage", remplacement si nécessaire de la conduite inox après nettoyage, estimation env. 30% remplacés ; CHF 30'000.- pour "Enduit et crépis, peinture", U.\_\_\_\_\_ SA, estimation : 100h / bât ainsi que CHF 8'500.- pour diverses retouches de peinture (plafonds et murs), estimation : 6h / étape (2 colonnes) ; CHF 74'100.- d' "Honoraires" de T.\_\_\_\_\_ SA pour la conduite des travaux de réfection, conduite et suivi des travaux, estimation moyenne : 5h / j. durant 19 semaines pour [546.5 h DT au 30.04.19, 17 h secrétariat, 93.5 h Direction (JCE+YR+JZ) Tot : 657 h]). L'autorité intimée ne saurait toutefois refuser le provisionnement de la TVA pour ce motif. Si elle est d'avis que la justification commerciale de la provision litigieuse lui semble discutable, il lui appartenait d'examiner les devis de manière plus détaillée et d'indiquer quelle part des coûts de ces travaux estimés elle considérait comme étant excessive. Le recours est admis sur ce point. 3.3. La reprise, sur la "Provision gros sinistre", de la part correspondant aux pertes locatives 3.3.1. L'autorité intimée a considéré que dans la mesure où il ne s'agissait pas, pour l'entreprise, d'une perte

d'avantages mais seulement d'un non encaissement de recettes, limité dans le temps, la constitution d'une provision aurait représenté une double charge pour la société, soit la non inscription de la recette dans les comptes et la constitution d'une provision y relative. La recourante fait valoir quant à elle que : "Le bureau d'architecte, en charge de la construction de l'immeuble puis du suivi du règlement du sinistre, a établi une estimation des pertes locatives et coûts de relogement dus au sinistre sous forme de tableau. Il était ainsi possible de séparer les pertes de l'exercice 2018 en question de celles de l'exercice futur, soit 2019. Ces dernières s'élèvent à plus de CHF 340'000.- selon tableau ci-annexé. Or ces CHF 340'000.- représentent une perte d'avantage économique à subir en 2019 mais qui font suite à un événement, un sinistre, qui a eu

Tribunal cantonal TC Page 11 de 15 604 2020 73/74 lieu dans le courant de l'exercice 2018. Autrement dit on est en présence de l'exemple parfait et indiscutable d'un cas de provision à constituer au sens du droit commercial. L'autorité fiscale prétend qu'accepter cette provision reviendrait à comptabiliser « une double charge (sous-entendu en 2018) pour la société, soit la non inscription de la recette dans les comptes et la constitution d'une provision y relative ». Cette affirmation serait vraie pour les loyers perdus en 2018 mais en l'occurrence fautive s'agissant exclusivement d'une provision pour des loyers futurs perdus en 2019 ! En l'espèce en effet, la société va subir des pertes de loyers en 2019 qu'il sied de provisionner en 2018 puisque la cause de la perte est imputable à un événement survenu durant l'exercice 2018. Ensuite, en 2019, la dissolution de la provision couvrira les pertes de loyers. On ne voit pas où, dans quel exercice, il y aurait une double charge ?". Le 6 janvier 2021, l'autorité intimée a répondu à ce grief en se prévalant du principe de la périodicité : "Une charge peut être provisionnée si la cause est arrivée durant l'exercice même si le montant est encore indéterminé. Dans le cas présent, ce n'est pas une charge que l'on provisionne mais des recettes qui ne seront pas comptabilisées dans l'exercice 2019. L'autorité fiscale maintient qu'il ne s'agit pas, pour l'entreprise, d'une perte d'avantages mais seulement d'un non encaissement de recettes durant l'exercice 2019, soit un risque entrepreneurial, et il ne s'agit pas d'une perte permanente. La constitution d'une provision en 2018 représenterait une double charge pour la société. Il faut aussi ajouter que la société qui a évalué les pertes, Q.\_\_\_\_\_ SA, est une société sœur de A.\_\_\_\_\_ Sàrl. Les provisions reprises ont été ajoutées au capital imposable comme une réserve imposée. Elles pourront faire l'objet d'une extourne dans l'exercice 2019 et seront fiscalement restituées". 3.3.2. Les provisions exigées par l'art. 960e al. 2 CO sont justifiées commercialement et doivent être reconnues fiscalement (arrêt TF 2C\_1059/2019 du 1er décembre 2020 consid. 4.1.1 destiné à la publication et les références citées). Le respect du droit comptable, qui résulte des art. 957 ss CO, est une condition préalable nécessaire, mais non suffisante, de la justification commerciale d'une dépense. Dans une deuxième étape, l'autorité fiscale doit notamment s'assurer du respect des règles correctrices parmi lesquelles figure l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. Les règles correctrices en faveur du fisc permettent aux autorités fiscales de réintroduire dans le résultat fiscal des éléments qui n'apparaîtraient pas dans les comptes commerciaux ; les dispositions fiscales conduisent à la prise en compte d'un résultat que les états financiers ne faisaient pas apparaître en toute légalité. Ces reprises peuvent concerner aussi bien des refus de charges que des réintégrations de produits du compte de résultats (voir arrêt TF 2C\_712/2020 du 4 mars 2021 consid. 4.2 et références citées). 3.3.3. En l'occurrence, il importe de préciser au préalable que, comme le prévoit l'art. 63 al. 1 let. c LIFD, l'autorité intimée a admis en partie la provision pour les futurs travaux liés au sinistre. S'agissant de la part de cette provision correspondant aux pertes locatives, le fait que la recourante ait

soutenu avoir constitué une provision en application de l'art. 960e al. 2 CO ne suffit pas encore à démontrer sa justification commerciale au sens du droit fiscal. Il s'agit en effet de s'assurer du respect des règles correctrices parmi lesquelles figure l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. Pour que la provision pour perte ici en cause soit admise fiscalement, elle doit répondre aux conditions de justification commerciale sous l'angle de l'art. 63 al. 1 let. a ou c LIFD, une correction de valeur n'entrant pas en ligne de compte s'agissant de pertes locatives. Comme l'a relevé à juste titre l'autorité intimée, les pertes locatives subies en 2018 ne peuvent pas donner lieu à la constitution d'une provision. C'est d'ailleurs ce que la recourante a admis en indiquant dans son courriel du 6 mai 2020 que les pertes pour les mois de novembre et décembre

Tribunal cantonal TC Page 12 de 15 604 2020 73/74 étaient déjà intégrées dans la comptabilité (environ 2/5 soit CHF 150'000.-) qu'il s'agissait de soustraire aux quelques CHF 1'700'000.- de coûts devisés pour les travaux de recherche et de réparation des fuites ainsi que de réfection. La part de la provision litigieuse afférente à ces deux mois de loyers non encaissés ne doit donc pas être admise. La situation est différente pour les pertes locatives attendues pour 2019 et il convient d'examiner si celles-ci peuvent être intégrées dans la provision en cause au titre de risque de perte imminente voire d'engagement. Il ressort du dossier constitué que les appartements qui ont dû subir des réparations, étaient occupés par des locataires pour lesquels la recourante a prévu notamment des dédommagements. Des frais d'hébergement temporaires figurent également dans le tableau de suivi des coûts suite au sinistre. Les appartements en cause étaient donc déjà loués lors de la survenance du sinistre en été 2018. Par ailleurs, les pertes locatives en question résultent d'un évènement dont l'origine se situe durant la période de calcul : des réparations ont déjà été prévues en été 2018. En effet, si les appartements n'ont pas pu être occupés par leurs locataires les trois premiers mois de 2019, cela découle du sinistre subi l'année précédente et annoncé par courriel du 28 septembre 2018. Partant, la provision, pour sa partie afférente aux pertes locatives ici en cause, si elle était admise, respecte à cet égard le principe fiscal de périodicité. Cela étant, pour qu'une part de la provision litigieuse puisse être admise pour les pertes locatives, encore faut-il être en présence d'une dette, obligation (incertaine) de la recourante. Or, tel n'est pas le cas en l'espèce, les pertes locatives litigieuses ne constituant pas une "dette incertaine". Comme l'a relevé l'autorité intimée, la recourante s'est trouvée à la date du bilan au 31 décembre 2018 face à une absence de recettes locatives prévue pour les trois premiers mois de 2019 en raison du sinistre subi pendant l'exercice. L'engagement de la recourante envers ses locataires, en tant qu'elle a été dans l'impossibilité d'exécuter les contrats de bail pendant les trois premiers mois de 2019, a quant à lui déjà donné lieu à l'inscription dans le tableau de suivi des coûts d'une part de provision pour leur dédommagement et leur hébergement (art. 63 al. 1 let. a LIFD), et cette partie n'a pas été mise en cause par l'autorité intimée. L'on rappellera enfin que si cette partie de la provision a pour but d'assurer la prospérité de l'entreprise à long terme, elle n'est pas obligatoire et ne peut pas être admise fiscalement (voir précédemment consid. 2.3 § 2). C'est ainsi à bon droit que l'autorité intimée a procédé à la reprise, sur la "Provision gros sinistre", de la part correspondant aux pertes locatives. 4. 4.1. Au vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis, la "Provision gros sinistre" comptabilisée devant être réduite des seules pertes locatives à l'exclusion de la TVA due sur les factures de remise en état des appartements. 4.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe ; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. 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 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

Tribunal cantonal TC Page 13 de 15 604 2020 73/74 4.3. En l'espèce, compte tenu notamment de la nature litigieuse, de la difficulté de la cause du temps et du travail requis et de l'admission très partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge de la recourante un émolument partiel de CHF 1'000.-. 5. 5.1. Il résulte de l'art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) appliqué par analogie et par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD que la Cour fiscale peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. 5.2. En l'espèce, la recourante a requis l'allocation d'une indemnité équitable de CHF 600.-. Dans la mesure où elle obtient gain de cause pour un peu moins d'un tiers, l'indemnité sera fixée, pour la procédure fédérale, à CHF 100.- (dont CHF 7.15 de TVA). Elle sera allouée à sa mandataire, à charge de l'Etat de Fribourg. Impôt cantonal (604 2020 74)

### **E. 6.1**

En droit cantonal, l'art. 99 al. 1 LICD prévoit aussi que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (voir art. 24 al. 1 LHID). De même, pour définir le bénéfice imposable, le droit cantonal se base aussi sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 100 al. 1 let. a LICD) ainsi que, notamment, sur tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 100 al. 1 let. b LICD). Quant à l'art. 105 al. 1 let. a et b et 2 LICD, il reprend le contenu de l'art. 63 al. 1 let. a et b et 2 LIFD (voir aussi l'art. 24 al. 4 renvoyant à l'art. 10 al. 1 let. b LHID).

### **E. 6.2**

En présence de règles similaires (droit harmonisé), les considérants développés ci-dessus peuvent être transposés en droit cantonal. Pour les mêmes motifs que ceux invoqués en matière d'impôt fédéral direct, le recours formé en droit cantonal est partiellement admis lui aussi. La reprise, sur la "Provision gros sinistre", de la part correspondant à la TVA sur les coûts devisés est ainsi annulée, celle de la part correspondant aux pertes locatives étant en revanche confirmée.

### **E. 7**

Il est pris acte de la remarque de l'autorité intimée du 6 janvier 2021 relative à la répartition intercommunale selon laquelle elle va procéder à une taxation ordinaire modifiée en faveur de la commune de G.\_\_\_\_\_ pour tenir compte du fait que le bénéfice réalisé sur la vente de l'immeuble de G.\_\_\_\_\_ doit être attribué à cette dernière, et non pas à la commune du siège, B.\_\_\_\_\_.

### **E. 8.2**

Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. 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 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

Tribunal cantonal TC Page 14 de 15 604 2020 73/74

### **E. 8.3**

En l'espèce, comme en droit fédéral, il se justifie de mettre à la charge de la recourante un émolument partiel de CHF 1'000.-.

### **E. 9.1**

Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, l'autorité de la juridiction administrative alloue sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance et les autres frais de la partie (art. 140 CPJA). Elle est mise à la charge de la ou des parties qui succombent.

### **E. 9.2**

En l'espèce, comme pour le recours déposé en droit fédéral, la recourante qui obtient gain de cause pour un peu moins d'un tiers, a droit à une indemnité. Celle-ci sera fixée, pour la procédure cantonale, à CHF 100.- (dont CHF 7.15 de TVA). Elle sera allouée à sa mandataire, à charge de l'Etat de Fribourg. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 15 de 15 604 2020 73/74 la Cour arrête : I. Impôt fédéral direct (604 2020 73)

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