

GE_GERICHTE ATA/344/2015 vom 14. April 2015

GE Cour de justice, 2015-04-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_344_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/344/2015 du 14 avril 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/344/2015 del 14 aprile 2015

Regeste

Résumé: La constitution d'une provision forfaitaire pour garantie sur travaux calculée sur le chiffre d'affaires de la période fiscale concernée est admissible. Un taux de 1,5 % - et non pas de 3 % comme retenu par le TAPI - pour fixer la provision est admissible, la société gardant la possibilité de constituer une provision pour garanties plus importante si elle démontre que concrètement, le risque à provisionner est plus élevé que celui couvert par le taux retenu. Recours partiellement admis.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige porte sur le traitement fiscal réservé à la « provision pour risques et garanties » d'un montant de CHF 170'000.- figurant au passif du bilan 2012 de A_____.

Impôt fédéral direct. 3) a. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net, tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial (art. 57, 58 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 224).

b. Tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial sont ajoutés au bénéfice imposable (art. 58 al. 1 let. b LIFD), telle par exemple une provision non justifiée.

c. 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 établi de façon certaine (Archives 56 377). La provision a un caractère provisoire. Pour être admise, elle 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 (art. 29 al. 1 let. a LIFD ; RDAF 1975 p. 355). Ainsi, sont admissibles des provisions pour des engagements de l'exercice dont le montant est encore à déterminer (art. 29 al. 1 let. a LIFD), soit l'obligation de devoir verser des dommages-intérêts, ou d'une obligation de

- 8/12 - A/2973/2013 garantie si l'engagement en question a pris naissance durant l'exercice en cause. Ne sont pas admissibles les provisions pour des charges futures (arrêts du Tribunal fédéral 2C_478/2011 du 10 novembre 2011 consid. 2.1 ; 2C_581/2010 du 28 mars 2010 consid. 3.1).

Les provisions ne constituent pas un élément du bénéfice et ne sont, partant, pas imposables mais, à teneur de l'art. 29 al. 2 LIFD, les provisions qui ne se justifient pas ou plus sont ajoutées au revenu commercial imposable.

d. Selon la jurisprudence constante de la chambre administrative, 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/552/2014 du 17 juillet 2014 consid. 3d ; ATA/520/2014 du 1er juillet 2014 ; ATA/829/2013 du 17 décembre 2013 ; ATA/158/2010 du 9 mars 2010 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 et les références citées).

Ainsi, seules sont justifiées par l'usage commercial les provisions qui sont portées au bilan en vue de couvrir un risque de perte imminent. Les provisions pour les engagements de l'exercice qui entrent en considération doivent reposer sur un contrat ou sur une loi. Cela comprend les engagements conditionnels, pour autant que la réalisation de la condition soit très vraisemblable. La question doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence, à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi (ATF 103 Ib 366 consid. 4).

e. La constitution d'une provision pour garantie calculée forfaitairement sur les recettes de la période fiscale concernée devrait être exclue, en application des principes rappelés ci-dessus. Cette provision devrait être établie en se fondant sur la situation concrète de l'entreprise, soit en particulier sur les prestations de garantie ressortant des exercices précédents (Danielle YERSIN/Yves NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 850 n. 19).

La pratique et la jurisprudence ont toutefois assoupli ces principes en admettant la constitution d'une provision forfaitaire, leur donnant parfois une base légale ou réglementaire (art. 15 de l'ordonnance du Conseil exécutif du canton de Berne sur les amortissements 18 octobre 2000 - OAm - RS BE 661.312.59 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2007 du 29 septembre 2008 consid. 2.1), les cantons concernés appliquant ces provisions forfaitaires aussi bien en matière d'impôts cantonaux que fédéraux. Les taux appliqués varient, dans ces cantons,

- 9/12 - A/2973/2013 entre 1 et 2 % (arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2007 précité consid. 2.1, dernier paragraphe).

Les contribuables concernés conservent la possibilité de constituer une provision dépassant le taux forfaitaire, pour autant qu'ils démontrent que le montant retenu se fonde sur les appels aux prestations de garantie apparus au cours des exercices précédents (ATA/552/2014 précité ; ATA/520/2014 précité ; ATA/484/2013 du 30 juillet 2013). 4)

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 1er octobre 2008 consid. 4.4 ; ATA/907/2014 du 18 novembre 2014 consid. 6d ; ATA/484/2013 précité). 5)

En l'espèce, A_____ a fait figurer au passif de son bilan 2012 une provision de CHF 170'000.- pour « risques et garanties », laquelle avait pour but de couvrir les risques de

défauts et de vices sur ses ouvrages des cinq dernières années.

Cette provision représente les 2,75 % du chiffre d'affaires réalisé au cours des cinq dernières années (CHF 6'244'536.- réalisés entre 2008 à 2012). Il s'agit donc d'un calcul forfaitaire (2,75 % de CHF 6'244'536.- = CHF 171'725.-, arrondi à CHF 170'000.-).

Le taux de 2,75 % ne se fonde ainsi pas sur les prestations de garantie ressortant des exercices précédents, de sorte que la provision qui s'en dégage n'est pas admissible, car contrevenant aux règles, mêmes assouplies, d'admission sur le plan fiscal de provision pour garantie rappelées ci-dessus.

Dans son jugement, le TAPI a retenu un taux de 3 %, au motif que sa jurisprudence avait considéré qu'une provision forfaitaire pour ce taux tenait mieux compte de la durée pendant laquelle une société pouvait être actionnée pour des défauts de constructions (JTAPI/226/2014 du 3 mars 2014 et JTAPI/828/2013 du 5 juillet 2013). Ces deux jugements ont cependant été attaqués par l'AFC-GE devant la chambre administrative, qui a admis ses recours (ATA/520/2014 précité et ATA/552/2014 précité).

Selon ces deux arrêts, le taux de 3 % retenu par le TAPI représentait une base forfaitaire constituant une entorse aux règles régissant l'établissement des provisions, ce qui n'était pas admissible. Toutefois et dans ces deux cas, l'AFC-GE avait proposé de retenir un taux de 1,5 % du chiffre d'affaires réalisé par les

- 10/12 - A/2973/2013 sociétés pendant l'année en question. En définitive, la chambre administrative avait retenu ce dernier taux, au motif qu'il n'y avait pas lieu de s'écarter de sa jurisprudence récente (ATA/552/2014 précité consid. 4 et ATA/520/2014 précité), et que la société gardait la possibilité de constituer une provision pour garanties plus importante si elle démontrait que, concrètement, le risque à provisionner était plus haut que celui couvert par le taux retenu.

Au vu de ces éléments et pour des motifs d'égalité de traitement, il convient de suivre les deux jurisprudences précitées et de retenir un taux de 1,5 % du chiffre d'affaires réalisé par A_____ pendant l'année 2012 pour fixer la provision. 6)

Le recours sera ainsi partiellement admis et la « provision pour risques et garanties » fixée à 1,5 % du chiffre d'affaires réalisé en 2012 par A_____ (CHF 1'249'155.-), soit un montant arrondi de CHF 18'737.-. La provision excessive à réintégrer dans le bénéfice sera donc de CHF 151'263.- (CHF 170'000.- – CHF 18'737.-).

Impôt cantonal et communal. 7)

Les dispositions légales régissant l'assujettissement des sociétés anonymes à l'impôt sur les personnes morales (art. 20 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 et 1 al. 2 let. a LIPM), l'objet de l'impôt sur le bénéfice (art. 24 al. 1 LHID et 11 LIPM), ainsi que la constitution de provisions (art. 12 let. e et 13 LIPM), ont une teneur identique à celles de la LIFD citées plus haut.

Une solution identique doit donc prévaloir en matière d'ICC. 8)

En conséquence, le recours de l'AFC-GE sera partiellement admis et le jugement du TAPI partiellement annulé, en ce qu'il retient un taux de 3 % du chiffre d'affaires réalisé par A_____ en 2012 pour fixer la provision. La cause sera retournée à l'AFC-GE afin que cette dernière établisse des nouveaux bordereaux et avis de taxation ICC et IFD 2012

admettant une « provision pour risques et garanties » de CHF 18'737.-, le solde de CHF 151'263.- devant être réintégré au bénéfice.

Vu l'issue du litige un émolument - réduit - de CHF 500.- sera mis à la charge de A_____ (art. 87 al. 1 LPA), qui succombe partiellement, et une indemnité de procédure réduite à CHF 500.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 11/12 - A/2973/2013

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