

GE_GERICHTE ATA/659/2015 vom 23. Juni 2015

GE Cour de justice, 2015-06-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_659_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/659/2015 du 23 juin 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/659/2015 del 23 giugno 2015

Regeste

Résumé: Confirmation de la légalité de la pratique de l'AFC-GE consistant à admettre une provision forfaitaire pour garantie sur travaux, nommée garantie pour malfaçon dans le cas d'espèce. Dès lors que l'AFC-GE s'était engagée en ce sens auprès de la contribuable et que cette solution est conforme à la jurisprudence du TF et à la pratique d'autres cantons, une provision de 2 % du chiffre d'affaires de l'année fiscale en cause est admissible.

Erwägungen

E. 26

septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le recours adressé à une autorité incompétente est transmis d'office à la juridiction administrative compétente et le recourant en est averti. L'acte est réputé déposé à la date à laquelle il a été adressé à la première autorité (art. 64 al. 2 LPA).

a. Le 19 mai 2014, la contribuable a saisi le TAPI d'une requête en rectification, au sens de l'art 85 LPA, à propos de son jugement du 28 avril 2014. Par jugement du 26 juin 2014, le TAPI a rejeté cette requête. Le même jour, et afin de préserver ses droits, il a transmis les écritures de la contribuable à la chambre de céans. La contribuable s'est ensuite acquittée des CHF 500.- d'avance de frais.

b. Déposé dans le délai de recours, le recours du 19 mai 2014 de la contribuable est ainsi également recevable. 3)

Le litige porte sur le traitement fiscal réservé à la provision pour malfaçon de CHF 212'190.- figurant au passif du bilan 2009 de la contribuable. 4)

L'AFC-GE conclut principalement à l'annulation du jugement du TAPI et à la confirmation de ses décisions du 24 janvier 2013. Elle estime que le risque -

- 13/19 - A/713/2013 supposé couvert par la provision - ne peut être qualifié de certain ou quasi certain compte tenu du fait que la contribuable n'a pas démontré que la provision pour travaux de garantie litigieuse était justifiée par un certain volume annuel de travaux de garantie entrepris au cours des exercices précédents, mais sur un calcul forfaitaire. La contribuable ne justifie pas objectivement l'existence et le montant de la provision de façon détaillée et l'ensemble des éléments du dossier tendent à démontrer que la provision litigieuse ne vise pas à couvrir un risque spécifique, la réalisation du risque n'engendrant pas l'utilisation de la provision, mais qu'elle revêt les caractéristiques d'une réserve latente. La provision doit en conséquence être réintégrée dans le bénéfice imposable de la contribuable.

Impôt fédéral direct : 5) 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 LIFD ; 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 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

- 14/19 - A/713/2013 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).

f. 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). 6)

Dans le cas d'espèce, la contribuable a fourni à l'AFC-GE, le 27 janvier 2011, les extraits du compte « réserve de malfaçon » pour les années 2006 à 2009. Devant la chambre de céans, elle a déposé le 13 novembre 2014 un tableau reprenant les mêmes extraits de compte depuis 2005. Il en ressort qu'elle a provisionné CHF 180'546.65 en 2005 et 2006, puis CHF 195'000.- en 2007 sans que la provision ne soit utilisée au cours de ces trois années. En 2008 et 2009, la provision s'élevait à respectivement CHF 204'900.- et CHF 212'190.-. Cette provision a été utilisée à hauteur de CHF 35'100.- en 2008 et de CHF 15'210.- en 2009.

Au vu de ce qui précède, et en se fondant sur les pièces fournies par la contribuable elle-même, force est de constater qu'elle n'a pas été en mesure de démontrer un risque de perte certain ou quasi certain. Au cours de l'année 2009, elle a en effet utilisé un montant de CHF 15'210.- très éloigné de celui

- 15/19 - A/713/2013 provisionné. Sur l'ensemble des exercices 2005 à 2009, elle n'a utilisé que CHF 50'310.-, ce montant restant encore très éloigné des CHF 212'190.- comptabilisés pour la seule année 2009. La contribuable ne prétend d'ailleurs plus, devant la chambre de céans, à la prise en compte d'une provision de CHF 212'190.-. 7)

Dans son recours devant la chambre de céans, l'AFC-GE relève toutefois qu'elle a « établi une pratique relative à l'admission des provisions forfaitaires pour travaux de garantie qui s'élèvent forfaitairement à 1,5 % du chiffre d'affaires, dans le cas où la provision ne peut pas être justifiée par un certain volume annuel de travaux de garantie entrepris au cours des exercices précédents ».

a. L'AFC-GE a expliqué avoir proposé d'emblée à la contribuable d'appliquer un taux forfaitaire de 2 %, proposition que cette dernière a alors refusée. Il n'en demeure pas moins que la position de l'AFC-GE n'a cessé de se modifier au cours de la procédure. Ainsi, si dans son courrier du 3 décembre 2010 elle a dûment informé la contribuable qu'elle « admettra une provision maximum de 2 % », elle ne s'est pas tenue à cette position puisqu'elle n'a admis aucune provision lors de la taxation du 5 juillet 2012 puis dans ses décisions du 24 janvier 2013. Devant le TAPI, l'AFC-GE a ensuite conclu à la rectification de la taxation, précisant qu'elle entendait admettre une provision forfaitaire de 2 %. Devant la chambre de céans, elle est revenue à sa position antérieure en concluant principalement à ce qu'aucune provision ne soit prise en compte. Ce n'est qu'à titre subsidiaire qu'elle a conclu à la prise en compte d'une provision forfaitaire.

b. La pratique à laquelle se réfère l'AFC-GE est connue et la chambre de céans a déjà eu l'occasion d'en confirmer la légalité (ATA/552/2014 et ATA/520/2014 précités). Comme la chambre de céans l'a relevé dans les arrêts en question (voir aussi ATA/344/2015 du 14 avril 2015), la pratique et la jurisprudence ont assoupli les principes décrits au considérant 5 du présent arrêt 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, entre 1 et 2 % (arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2007 précité consid. 2.1, dernier paragraphe).

c. Compte tenu de ce qui précède, la chambre de céans ne s'écartera pas de sa jurisprudence précitée. Il y a donc lieu d'appliquer la pratique de l'AFC-GE et d'admettre la prise en compte d'une provision forfaitaire, cette solution étant au surplus conforme aux engagements pris par l'AFC-GE envers la contribuable. La conclusion principale de l'AFC-GE sera en conséquence écartée.

- 16/19 - A/713/2013 8)

Il convient ensuite de fixer le taux de la provision forfaitaire. L'AFC-GE a conclu, à titre subsidiaire, à la prise en compte d'un taux de 2 %. De son côté, la contribuable soutient la solution retenue par la TAPI dans son arrêt du 28 avril 2014, laquelle consiste en la prise en compte d'une provision forfaitaire de 3 % du chiffre d'affaires.

a. Au regard de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, le premier taux sera retenu. Certes, dans les arrêts ATA/552/2014; ATA/520/2014 et ATA/344/2015 précités, la chambre de céans avait accepté un taux de 1,5 % précisant qu'il n'y avait pas lieu de s'écarter du taux retenu par l'administration, la contribuable gardant 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, et qu'il n'y avait pas lieu de s'écarter de sa jurisprudence. Si le taux de 2 % proposé par l'AFC-GE s'écarte quelque peu du 1,5 % admis jusqu'ici, il reste dans la fourchette des taux pratiqués par les cantons qui ont adopté cette méthode (cf supra consid. 7b) et il est conforme aux engagements pris par l'AFC-GE envers la contribuable.

b. Le taux de 3 % proposé par la TAPI et soutenu par la contribuable s'écarte par contre trop du taux forfaitaire jusqu'ici admis par la chambre de céans sans que cela ne se justifie. En effet, à teneur des pièces que cette dernière a déposées le 27 janvier 2011, puis le 13 novembre 2014, son chiffre d'affaires pour les années 2005 à 2009 s'élève au total à CHF 11'360'519.-. Sur la même période, elle n'a utilisé que CHF 50'310.- pour faire face à ses obligations de garanties, soit le 0,44 % seulement de son chiffre d'affaires. 9)

Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera partiellement admis et la provision fixée à 2 % du chiffre d'affaires annuel de la contribuable. 10) Dans son recours du 19 mai 2014, la contribuable a contesté le jugement du TAPI en ce qu'il retenait un chiffre d'affaires annuel 2009 de CHF 2'174'480.- correspondant aux produits nets des prestations. Elle a conclu à la prise en compte d'un montant de CHF 2'371'787.- correspondant à la somme des honoraires (CHF 2'147'915.-) et des ventes (CHF 223'872.-) tels qu'ils figurent dans le compte de profits et pertes 2009. L'AFC-GE s'est prononcée en faveur de cette solution.

a. Devant la TAPI, la contribuable avait fondé sa conclusion en se basant sur un montant du chiffre d'affaires de CHF 2'147'915.-. Pour la première fois devant la chambre de céans, elle prétend se baser sur un montant de CHF 2'371'787.-. Celle-ci entrera en matière sur cette conclusion, dès lors qu'à teneur de l'art. 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), elle peut, après instruction du recours, à nouveau déterminer tous les

éléments imposables.

- 17/19 - A/713/2013

b. Dès lors que les parties s'entendent sur ce point et qu'il apparaît pertinent d'appliquer un taux forfaitaire relativement au chiffre d'affaires brut réalisé par la contribuable en 2009, soit ici la somme des honoraires et des ventes à l'exclusion des montants relatifs à la sous-traitance, à l'utilisation ou à l'attribution de la provision ou encore des prix de revient, le recours de la contribuable, qui ne porte que sur ce point, sera en conséquence admis. 11) Au vu de ces éléments, la provision pour malfaçon admise dans la taxation 2009 de la contribuable sera de 2 % de son chiffre d'affaire 2009 fixé à CHF 2'371'787.-, soit CHF 47'435.75. La provision excessive à réintégrer dans le bénéfice sera donc de CHF 164'754.25 (CHF 212'190.- ./ CHF 47'435,75).

Impôt cantonal et communal 12) 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 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. 13) En conséquence, le recours de la contribuable, concluant à la prise en compte d'un chiffre d'affaires 2009 de CHF 2'371'787.- servant de base au calcul d'une provision forfaitaire sera admis. Il en ira, partiellement, de même de celui de l'AFC-GE en tant qu'il porte, pour l'année 2009, sur la prise en compte d'une provision forfaitaire de 2 % du chiffre d'affaires de la contribuable.

Le jugement du TAPI sera annulé et la cause retournée à l'AFC-GE afin qu'elle établisse des nouveaux bordereaux de taxation 2009 admettant une provision « pour malfaçon » de CHF 47'435,75, le solde de CHF 164'754.25 devant être réintégré au bénéfice. 14) Compte tenu de l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, la contribuable n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 18/19 - A/713/2013

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