

GE_GERICHTE A/293/2008 vom 27. August 2008

GE Cour de justice, 2008-08-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_293_2008

FR: GE_GERICHTE A/293/2008 du 27 août 2008

IT: GE_GERICHTE A/293/2008 del 27 agosto 2008

Regeste

; IMPOSITION DANS LE TEMPS | La provision qui n'a pas de lien avec l'exercice fiscal considéré ne peut être admise. Ainsi, dans le cadre d'une promotion immobilière, la comptabilisation de travaux l'année suivant l'obtention d'un devis ne peut être admise, étant dépourvue de lien avec l'exercice fiscal considéré. | LIFD.27; LIFD.29

Erwägungen

E. 1

Madame P_____ (ci-après : la contribuable ou la recourante) exerce une activité indépendante d'agent immobilier consistant en "transactions immobilières-vente-promotion-location". Depuis 1996, la contribuable a entrepris un certain nombre de démarches pour réaliser une promotion immobilière à la résidence de la F_____, sur la commune de G_____, comprenant la construction de quatre villas, d'un garage et d'un parking. Les autorisations de construire ont été délivrées en 1997 et 1999. Elles reprenaient les préavis émis en 1996 et 1999 par le département compétent stipulant que les canalisations d'évacuation des eaux devaient être effectuées en système séparatif et qu'elles soient raccordées aux collecteurs appropriés. Ces travaux étaient à la charge de la contribuable.

E. 2

A la demande de la contribuable, un devis a été établi par B_____ S.A. en date du 25 octobre 2000, pour la réalisation d'un collecteur pour l'ensemble de la résidence de la F_____. Il s'élevait à CHF 361'519,71.

E. 3

Une partie de la promotion a été réalisée en 2000 et la dernière parcelle a été vendue le 30 mars 2001.

E. 4

Selon un courrier du 29 août 2001 du service du contrôle de l'assainissement, adressé à la contribuable, les travaux pour la réalisation du collecteur devaient être effectués jusqu'au 31 décembre 2001 au plus tard.

E. 5

En 2000, la contribuable a provisionné un premier montant de CHF 159'605,55 à cet effet, dans ses comptes commerciaux relatifs à la promotion de G_____.

E. 6

Au passif du bilan au 31 décembre 2001, la contribuable a comptabilisé une "provision frais collecteur G_____" de CHF 327'140,45, augmentant ainsi la provision initiale de CHF

167'534,90. Dans ses comptes commerciaux au 31 décembre 2001, joints à la déclaration fiscale 2001-B, la contribuable a indiqué avoir réalisé un chiffre d'affaires brut de CHF 72'763,50. Les frais généraux et les amortissements s'élevaient respectivement à CHF 129'586,70 et CHF 1'726.-. L'exercice commercial 2001 s'était soldé par une perte de CHF 58'549,20.

E. 7

Le 22 mars 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié à la contribuable un bordereau IFD 2001. Le revenu imposable a été arrêté à CHF 357'000.- et l'impôt dû s'élevait à CHF 35'922,90. L'AFC n'a pas admis la provision précitée en déduction du bénéfice. Le montant de celle-ci a été ajouté au revenu imposable. A cet égard, l'AFC a précisé que "les provisions pour frais futurs ne sont pas déductibles".

E. 8

Le 13 avril 2004, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau. Il ne s'agissait pas de "frais futurs" mais de frais imposés par les autorisations de construire. Ces frais étaient liés à l'exécution de travaux qui auraient dû être effectués en même temps que la construction des maisons. Leur réalisation à la période prévue avait été empêchée par les oppositions formulées par les propriétaires des terrains traversés. Ces procédures étant pratiquement terminées, ces travaux seraient vraisemblablement exécutés en 2004 ou en 2005 au plus tard. La contribuable a relevé que dans le cadre de la taxation 2000, les provisions comptabilisées avaient été acceptées par l' AFC.

E. 9

Par décision du 2 mai 2006, l'AFC a rejeté la taxation. Seuls les frais relatifs aux biens immobiliers vendus pouvaient être pris en considération, ce qui avait été fait dans la taxation. Les charges dont la contribuable demandait la déduction feraient partie du prix de revient et seraient déduites lors de la vente des biens concernés.

E. 10

Par acte du 26 mai 2006, la contribuable a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD), en reprenant son argumentation. De plus, elle a précisé que tous les biens concernés avaient déjà été vendus. Il était dès lors impossible de répercuter ces charges sur de futures ventes.

E. 11

Dans sa réponse du 23 mars 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours. Les travaux étant une condition imposée pour la réalisation de la promotion immobilière, il n'y avait aucun risque de perte quelconque mais des frais incontournables futurs dont la déduction était exclue en 2001. Ils entraient directement dans le coût de la construction et ne pouvaient être pris en considération que dans le calcul du prix de revient. Pour le surplus, les provisions pour charges futures n'étaient pas admissibles, car contraires au principe de périodicité. Enfin, le montant même articulé par la recourante au titre de provision paraissait arbitraire, dans la mesure où aucun détail relatif au calcul n'avait été précisé.

E. 12

Par décision du 12 décembre 2007, notifiée aux parties par pli du 2 janvier 2008, la CCRIFD a rejeté le recours. En raison de la périodicité de l'impôt, les déductions devaient être opérées au cours de l'exercice avec lequel elles étaient réellement en relation et dont

elles avaient effectivement influencé le résultat. Les frais provisionnés n'avaient aucun lien avec l'exercice fiscal 2001-B. En effet, les travaux impliquant ces frais avaient été requis par les autorités lors de la délivrance des autorisations de construire. Ces charges avaient donc pris naissance à ce moment là, soit en 1996, lorsque le département des travaux publics avait délivré un préavis favorable soumis à cette condition. En conséquence, le procédé choisi par la recourante d'attribuer une charge née en 1996 à l'exercice 2001 n'était pas admissible et l'AFC n'avait pas fait preuve d'arbitraire en effectuant une reprise et en réintégrant le montant de la provision dans le calcul du bénéfice imposable.

E. 13

Par acte du 31 janvier 2008, la contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif à l'encontre de la décision précitée. La recourante avait fait établir un devis relatif aux travaux de collecteur en 2000. A ce moment là seulement, elle avait été en mesure d'estimer la quotité du montant des travaux qu'elle assumait à l'époque intégralement. La promotion immobilière avait été achevée en 2001 par la vente de la dernière parcelle. Dans l'acte de vente y relatif, la recourante déchargeait l'acheteur de tous les frais de canalisation. Des clauses similaires figuraient dans les contrats de vente passés en 1999 et 2000 relatifs aux autres parcelles. La provision constituée au cours de l'exercice 2001 était ainsi directement liée au résultat de la vente de l'immeuble la même année. Au 31 décembre 2001, il incombait à la recourante de prendre entièrement à sa charge les frais de travaux du collecteur. Ce n'est que plus tard que d'autres propriétaires de constructions s'étaient rattachés au dit collecteur, réduisant ainsi les frais finalement encourus à ce titre par la recourante. La provision figurant au "compte d'exploitation promotion G_____" de 2001, en CHF 327'140,45 refusée par l'AFC, était en fait constituée par la provision de CHF 150'605,55 acceptée par l'AFC et une provision supplémentaire constituée en 2001 de CHF 167'534,90 suite à la vente de la dernière parcelle. En refusant la provision en 2001, l'AFC avait dissous la provision auparavant acceptée par elle-même en 2000 et refusé de prendre en considération l'augmentation de ladite provision relative à l'exercice 2001. La recourante ayant considéré pour les périodes fiscales suivantes que la provision totale de CHF 327'140,45 était acceptée, elle l'avait réduite à chaque exercice comptable subséquent du montant des frais encourus pendant l'exercice concerné pour la promotion immobilière de G_____. En conséquence, en suivant la reprise opérée par l'AFC, les frais encourus postérieurement à l'exercice commercial 2001 et relatifs à la promotion immobilière de G_____ ne seraient jamais déduits des revenus de la recourante. Le refus de la provision litigieuse impliquerait la correction, sur le plan fiscal, des exercices commerciaux 2001 et suivants et, par conséquent, la réouverture des décisions de taxation 2002 à 2005, déjà entrées en force. Par souci d'économie de procédure, il convenait donc d'admettre en déduction du revenu de son activité indépendante 2001, les frais prévisibles au moment de la vente de l'immeuble en 2001. Subsidiairement, il convenait d'admettre en déduction comme provision pour l'exercice 2001 au moins les frais qui avaient été effectivement encourus à ce titre par la recourante durant les exercices 2002 à 2007 d'un montant de CHF 93'002,10.

E. 14

Dans sa réponse du 5 mars 2008, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a indiqué que la recourante aurait dû provisionner le coût des travaux de construction du collecteur au moment où celui-ci lui était connu. Le devis datant du 25 octobre 2000, une provision de CHF 361'519.- aurait dû être constituée lors de l'exercice

comptable 2000. En conséquence, l'AFC-CH concluait au rejet du recours.

E. 15

L'AFC s'est déterminée par pli du 31 mars 2008. Elle s'est essentiellement référée aux arguments qu'elle avait déjà développés devant la CCRIFD. Pour le surplus et compte tenu des pièces produites devant le tribunal de céans, elle a indiqué que la naissance du risque était bien antérieure à 2001 et, qu'en conséquence, la provision constituée en 2001 pour un montant de CHF 167'534.- ne pouvait pas être admise. Enfin, la provision constituée avant 2001 n'était pas remise en cause puisqu'elle avait été régulièrement utilisée les années suivantes pour compenser les frais annuels relatifs au collecteur.

E. 16

Par pli du 2 avril 2008, le tribunal de céans a informé les parties que la cause était gardée à juger. 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 est de savoir si la provision de CHF 327'140,45 constituée en 2001 par la recourante pour la construction du collecteur de la promotion immobilière "Résidences des F_____ " à G_____ peut être admise fiscalement. 3. a. Selon l'article 27 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) les contribuables exerçant une activité indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Font notamment partie de ces frais les amortissements et les provisions au sens des articles 28 et 29 LIFD (art. 27 al. 2 LIFD). b. Aux termes de l'article 29 alinéa 1 LIFD, 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 un million de francs 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, Genève - Bâle - Munich 2007, 3 e édition, 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/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/31/2004 précité). En l'espèce, la recourante savait qu'elle devait exécuter les travaux

d'assainissement dès l'obtention du permis de construire, soit en 1997 et 1999. Un devis a été établi en 2000 à cet effet. Il s'ensuit qu'en 2000, la recourante connaissait également le montant des travaux. Ainsi, la provision litigieuse n'a aucun lien avec l'exercice fiscal 2001, l'obligation d'exécuter les travaux ainsi que leur coût probable étant connu de la recourante bien avant cette date. En particulier, le fait que le département compétent ait fixé à la recourante un délai au 31 décembre 2001 pour l'exécution de ces travaux est irrelevant, celle-ci ayant déjà connaissance de son obligation bien avant cette date. De même, le fait que la vente de la dernière parcelle soit intervenue en 2001 n'a pas d'incidence dès lors que la recourante a admis qu'elle savait dès l'obtention des autorisations de construire qu'elle devrait supporter le coût de ces travaux. 5. Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté et la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct sera confirmée. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe. Vu l'issue du litige, il ne lui sera pas alloué d'indemnité (art. 87 LPA). * * * * *

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