

## **VD\_OMNI FI.2003.0040 vom 25. November 2003**

VD Tribunal cantonal, 2003-11-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2003.0040](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0040)

FR: VD\_OMNI FI.2003.0040 du 25 novembre 2003

IT: VD\_OMNI FI.2003.0040 del 25 novembre 2003

### **Regeste**

c/ACI | Le risque de l'appel à la garantie des défauts justifie l'inscription dans les comptes d'une provision; malgré les circonstances du cas, une provision de 10% de la valeur des prestations apparaît comme excessive, celle-ci étant ramenée au montant admis usuellement.

### **Erwägungen**

#### **E. 22**

février 1989 n'ait pas été communiquée à l'Office cantonal des personnes morales; il en va a fortiori de même de la réponse à cette lettre, datée du 17 avril 1991, dans la mesure où celle-ci aurait pu être utile à la taxation de la recourante par l'office précité. bb) En revanche, on ne peut guère tirer de conclusions déterminantes de l'attitude de la Commission d'impôt de Morges, chargée de l'imposition des personnes physiques; en effet, sauf cas très particulier, l'on ne saurait déduire un droit du comportement contradictoire de deux autorités distinctes, ici les autorités de taxation des personnes morales, respectivement des personnes physiques (dans ce sens, v. StE 1994 A 21.14 no 11, TA FR; la question est moins évidente s'agissant de la même autorité: v. à ce sujet StE 1986 23.2 no 3, à propos de la qualification privée ou commerciale d'un élément de patrimoine). cc) Par ailleurs, il apparaît établi que l'ACI n'a jamais approuvé de règlement d'entreprise, ni de liste du personnel ayant droit à des indemnités forfaitaires de représentation auprès de la recourante, ni pour la période 1989-1990 (où une liste a été déposée) ni pour les périodes postérieures (pour lesquelles aucune liste n'a pas été déposée). Enfin, quand bien même la circulaire de l'ACI comportant des directives concernant les certificats de salaire prévoyait la possibilité pour une entreprise d'obtenir de l'ACI une décision préjudicielle sur le traitement fiscal des indemnités pour frais de représentation allouées à ses collaborateurs, la contribuable n'a à l'évidence pas obtenu le prononcé d'une telle décision. En réalité, la fiduciaire de la contribuable partait plutôt d'une autre approche; comme la comptable de cette fiduciaire l'a indiqué en audience, elle partait en effet de l'idée que la solution qu'elle avait esquissée dans sa lettre du 22 février 1989 était agréée par l'ACI, dès l'instant que cette dernière ne lui avait fait part d'aucune objection. Cette approche, dont on peut s'imaginer qu'elle s'applique dans le cadre d'échanges usuels avec l'ACI, ne saurait être considérée comme correcte dans des cas particuliers tel celui du règlement d'entreprise, de la liste permanente ou encore d'une décision préjudicielle du type évoqué ci-dessus. On ne saurait en effet admettre le prononcé d'une telle décision sous une forme purement implicite, par acte concluant, soit ici le seul silence de l'ACI. En l'absence de ratification expresse de tels documents, il n'y a pas lieu d'examiner si ceux-ci seraient ou non de nature à fonder la confiance de la contribuable sur le point litigieux. dd) En définitive, le seul élément susceptible de faire naître une telle confiance concerne le traitement de l'indemnité forfaitaire ici en cause, versée à

l'administrateur unique de la société, laquelle n'a jamais été contestée par le passé par l'autorité de taxation des personnes morales. Cependant, comme on l'a vu plus haut, le formulaire sur lequel doit être portée la liste du personnel bénéficiant d'indemnités forfaitaires de représentation doit être rempli au début de chaque période fiscale. Par ailleurs, le montant des indemnités forfaitaires doit être reporté également sur l'actuel formulaire A/02 (auparavant le formulaire 21013), lequel doit être joint à la déclaration d'impôt de la personne morale concernée. Cela étant, il apparaît assez clairement que la question des frais forfaitaires doit pouvoir être réexaminée à chaque période fiscale par l'autorité compétente; plus précisément, ce réexamen peut concerner les personnes bénéficiaires, mais aussi et surtout la quotité des indemnités forfaitaires mentionnées dans la liste. Les directives concernant les certificats de salaire insistent d'ailleurs sur le fait que la personne physique, bénéficiant d'une indemnité forfaitaire, n'est pas liée par le montant retenu; tel n'est dès lors pas le cas non plus de l'autorité de taxation des personnes physiques (directives précitées, Revue fiscale 1986, 589). Force est dès lors de considérer que l'admission par l'autorité de taxation d'une indemnité forfaitaire donnée pour une période déterminée ne saurait avoir la valeur d'une promesse de la reconnaître à nouveau sans aucune modification durant les périodes suivantes. Autrement dit encore et pour reprendre la problématique au regard du principe de la protection de la bonne foi, l'omission d'une vérification approfondie du montant de l'indemnité forfaitaire, fût-ce à plusieurs reprises, ne saurait être assimilée à des "actes concluants", au sens évoqué plus haut. En outre et à supposer même que tel doive être le cas, force est de relever également que la démonstration d'actes irréversibles de la recourante liés à une éventuelle promesse de l'autorité n'a pas été rapportée à satisfaction. En effet, il ne faut pas perdre de vue que l'indemnité forfaitaire qui a été versée en l'occurrence est censée couvrir des frais de représentation, soit des dépenses nécessaires à la marche des affaires de l'entreprise; elles auraient donc sans doute été engagées également indépendamment de l'accord de l'ACI sur le montant d'une indemnité forfaitaire. Il paraît également difficile d'admettre l'existence d'un préjudice irréparable dans une situation où, comme dans le présent cas, l'indemnité litigieuse est servie à l'administrateur et actionnaire unique de la société. En définitive, on ne voit ainsi guère pour quels motifs les taxations antérieures devraient être considérées comme un comportement censé fonder un droit à la protection de la bonne foi de la contribuable en vue d'un traitement identique de cette charge dans le futur (l'ATF du 3 mai 1999 cité plus haut va d'ailleurs dans le même sens; s'agissant des personnes physiques, v. toutefois arrêt de la CCRI VD du 7 octobre 1987 en la cause Me. publié à la Revue fiscale 1991, 156, qui concernait l'imposition du salarié). ee) Il reste que la jurisprudence du Tribunal administratif a confirmé à plusieurs reprises la déductibilité comme charges d'indemnités forfaitaires en l'absence même d'un règlement d'entreprise (respectivement la non-imposition des mêmes montants chez la personne physique salariée; v. à cet égard TA, arrêts FI 1993/0148, consid. 2, du 28 décembre 1994, FI 1993/0154, du 9 janvier 1995, consid. 2, FI 1994/0113, du 23 mai 1995; ces arrêts renvoyaient d'ailleurs à une jurisprudence antérieure de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts). En d'autres termes, ces précédents montrent que la pratique de l'ACI présente fréquemment une certaine souplesse, en renonçant parfois à l'exigence formelle d'un règlement d'entreprise approuvé. Dans le cas d'espèce, l'autorité intimée n'explique pas quelle aurait été l'utilité en l'occurrence de l'approbation d'un règlement d'entreprise. Cela étant, le tribunal ne voit en définitive pas de motif qui permette à l'autorité intimée de considérer sur ce point comme inexacts les taxations attaquées devant elles. En tous les cas, elle ne l'établit pas, de sorte

qu'il convient bien plutôt de confirmer les taxations litigieuses, en tant qu'elles admettaient comme charge déductible une indemnité forfaitaire à concurrence de 12'000 fr. par année. Ce montant apparaît par ailleurs comme reposant sur une appréciation consciencieuse de la situation, dans la mesure où l'intéressé percevait par ailleurs d'autres indemnités, pour frais effectifs cette fois (de même que la mise à disposition de l'intéressé de véhicules d'entreprise), ce qui faisait apparaître comme excessive la somme de 30'000 fr. passée en charge. e) En résumé, le recours sera accueilli partiellement sur ce point, la décision sur réclamation attaquée étant réformée en ce sens que la *reformatio in pejus* qu'elle prévoit est supprimée. Il va par ailleurs de soi que X. \_\_\_\_\_ a la faculté de saisir formellement l'ACI d'une demande d'approbation d'un règlement d'entreprise, d'une nouvelle liste de personnel bénéficiant d'indemnités forfaitaires, dans le but, cas échéant, d'obtenir un agrément portant sur des indemnités forfaitaires plus élevées (v. en fournissant des éléments de preuve plus étoffés pour justifier de telles indemnités). 2. a) Les provisions pour risques de pertes ou charges probables résultent du principe de clarté et de sincérité du bilan, consacrés par l'art. 959 CO; la constitution d'une provision est nécessaire pour que le bilan reflète la situation exacte de l'entreprise à la date de sa confection (v. Jean-Marc Rivier, *La fiscalité de l'entreprise, société anonyme*, Lausanne 1994, p. 225 ss, spéc. p. 230). Il y va non seulement de l'intérêt des actionnaires d'une société, mais également de ses créanciers et parmi ceux-ci, l'autorité fiscale. Ces provisions permettent de prendre en considération des obligations dont on ne connaît ni le montant, ni l'échéance; elles comprennent les dettes qui, à cause de l'incertitude qui plane sur leur existence ou sur le montant qu'elles représentent, n'ont pas encore pu être inscrites définitivement au passif comme obligations (FF 1983 II 918). On relève que sous l'ancien régime, l'art. 670 al. 2 ancien CO permettait à la SA de constituer des réserves latentes pour de telles opérations, dans la mesure où celles-ci présentaient des risques de pertes reconnaissables (ATF 116 II 533 = JT 1992 I 34, not. 37); la constitution de provisions à cette fin était ainsi implicitement admise (v. Fortsmoser/Meier-Hayoz/Nobel; *Schweizerisches Aktienrecht*, Bern 1996, § 50 N. 299, p. 682). Depuis le 1er juillet 1992, l'art. 669 al. 1 CO, deuxième phrase, autorise de façon expresse la constitution au bilan de provisions pour risques et charges, destinées à couvrir les engagements incertains et les risques de pertes sur les affaires en cours. Au compte de pertes et profits, la dotation nécessaire à la constitution de ces provisions est englobée dans les charges visées à l'art. 663 al. 3 CO (v. FF 1983 II 913). En droit fiscal, cette opération comptable est reconnue par le droit fédéral (art. 49 al. 1 lit. c AIFD et art. 63 al. 1 lit. a et c LIFD) et par le droit cantonal (art. 55 b LI). Lorsqu'elle sert à couvrir un risque de perte, la fixation de ce montant ne doit pas dépasser celui de la charge effectuée sans contrepartie, en tenant compte de toutes les circonstances du cas concret. Si le montant de la provision est en revanche plus élevé que la perte à laquelle l'entreprise a dû faire face dans la réalité, elle devient une réserve latente et, comme telle, doit être réintégrée dans les résultats imposables (v. Jean-Marc Rivier, *La fiscalité de l'entreprise, société anonyme*, Lausanne 1994, p. 231). Tant l'opportunité de constituer cette provision que la fixation de son montant est une question d'appréciation de l'entrepreneur, respectivement du conseil d'administration de la SA (cf. Peter Böckli, *Das neue Aktienrecht*, Zürich 1992, p. 291, remarque 1065). b) La pratique cite précisément à titre d'exemple le cas de l'entreprise tenue d'effectuer des travaux de garantie. Celle-ci ne sait pas pour quel chantier elle devra intervenir, ni quel sera le coût des travaux; en revanche, l'obligation de garantie existe, seule la naissance de la dette et son montant exact étant inconnus. La pratique a admis à cet égard la constitution de provisions forfaitaires de 1 à 3% des montants soumis à garantie, selon les branches (Rivier,

op. cit., p. 230 et les réf. citées; sur ces questions, v. également Reich/Züger, in Athanas/Zweifel, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bâle 2000, no 16 ad art. 29 LIFD, ainsi que Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer I, Bâle 1982, no 40 ad art. 22 AIFD; v. enfin Charles Constantin, Les provisions en droit fiscal, in Revue fiscale 1965, p. 160 et 196 ss, spéc. p. 198; v. également Manuel suisse d'audit 1998 I 229 ss, spéc. p. 232). Constantin relève également que, dans la pratique, il arrive fréquemment que l'entreprise contractante opère une retenue de garantie sur le paiement dû à l'entrepreneur; si ce dernier ne comptabilise que le montant effectivement encaissé, c'est-à-dire après déduction de la retenue de garantie, une provision pour travaux de garantie devient superflue, sauf circonstances particulières (ibidem, p. 198). Généralement toutefois, la facture est passée en compte en totalité, mais une provision pour débiteurs peut alors être constituée. Le tribunal peut cependant s'abstenir d'examiner plus avant le bien-fondé de telles solutions, dans la mesure où, dans le cas d'espèce, il n'y a pas eu de retenue de garantie, quand bien même cela avait peut-être été envisagé initialement. Quoiqu'il en soit, l'évaluation de la provision pour garantie constitue une opération délicate. Les taux forfaitaires, admis usuellement dans la pratique, s'ils constituent une base utilisable, n'empêchent pas le contribuable de démontrer, dans un cas particulier, qu'un montant plus élevé doit être provisionné, mais il lui appartient alors d'en démontrer le bien-fondé; à cet effet, il devrait s'attacher à établir dans quelle mesure il a, par le passé, été appelé à fournir sa garantie; la durée de celle-ci joue également un rôle. En revanche, il va de soi que les éléments contractuels - par exemple le montant de la retenue de garantie découlant de la norme SIA - ne sauraient représenter une évaluation appropriée du risque menaçant le contribuable (pour un exemple de ce type, v. StE 1991 B 72.14.1 no 8 où une provision forfaitaire de 2% a été admise; v. également Revue fiscale 1983, 49: cet arrêt distingue les provisions pour risques effectifs, identifiés à la fin de la période de calcul, et celles constituées pour les risques futurs, dans un but en quelque sorte d' "assurance interne" pour de tels "sinistres" ). Dans le cas d'espèce, la recourante a arrêté le montant de sa provision en se référant aux dispositions de la norme SIA 118, plus précisément celle relative au montant de la retenue de garantie, estimant que, même si aucune retenue n'avait été opérée, le montant prévu par la norme indiquait l'ampleur du risque d'appel à la garantie encouru à raison des travaux réalisés dans le cadre du contrat Manor. En réalité, l'art. 150 al. 1 de la norme précitée prévoit bien un montant de retenue égal à 10% de la valeur des prestations, pour autant que la contre-valeur de celle-ci soit égale ou inférieure à 300'000 fr.; dans le cas contraire, le montant de la retenue est égal à 5% de la valeur des prestations, mais à 30'000 fr. au moins. En audience, la recourante a certes évoqué l'idée que l'on se trouvait en présence d'une pluralité de contrats, à vrai dire sans convaincre; en réalité, il s'agissait bien d'un seul et même mandat pour lequel les conditions de garantie, en tous les cas, ont été négociées de manière globale. Par ailleurs, la recourante ne fournit pas d'indices sérieux de nature à établir que l'ampleur du risque doit être estimée au niveau usuel de la retenue de garantie; en particulier elle n'apporte aucun élément d'ordre historique, en relation par exemple avec le mandat de Signy, lequel présentait selon elle des analogies avec le contrat Manor, étayant la gravité de ce risque; il semble au contraire que le contrat de Signy n'ait donné lieu qu'à des prestations modestes dans le cadre d'appels à la garantie. En définitive, la recourante insiste surtout sur la nature particulière des prestations du contrat Manor (recours à de nombreux sous-traitants; travaux coûteux, à réaliser avec l'aide de camions-nacelles ou d'échafaudages, notamment) pour justifier un risque accru. En réalité, la nature même des prestations initiales, de par sa spécificité, a induit des coûts

supplémentaires importants qui ont ainsi augmenté proportionnellement la provision pour garantie, par le simple jeu du pourcentage forfaitaire reconnu en pratique. Cela conduit à fixer une provision dont le montant apparaît en définitive pleinement suffisant aux yeux du tribunal, alors que celle qui était revendiquée par la recourante était clairement excessive. Cela conduit en définitive au rejet du recours sur ce deuxième aspect. 3. Il résulte des considérations qui précèdent que le recours ne doit être que très partiellement admis, les taxations du 20 février 2002 étant ainsi rétablies. Cela étant et en équité, il convient de mettre à la charge de la recourante un émolument réduit, tout en lui refusant l'allocation de dépens (art. 55 LJPA).

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