

VD_OMNI FI.2003.0049 vom 27. Mai 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-05-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0049

FR: VD_OMNI FI.2003.0049 du 27 mai 2004

IT: VD_OMNI FI.2003.0049 del 27 maggio 2004

Regeste

c/ACI | La provision, constituée en l'espèce pour couvrir des frais d'entretien futurs, n'est pas admissible comme telle; la recourante étant au surplus liée par sa comptabilité, elle ne saurait revendiquer que ce poste soit requalifié après coup comme amortissement.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 27.05.2004 FI.2003.0049

c/ACI | La provision, constituée en l'espèce pour couvrir des frais d'entretien futurs, n'est pas admissible comme telle; la recourante étant au surplus liée par sa comptabilité, elle ne saurait revendiquer que ce poste soit requalifié après coup comme amortissement.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 27 mai 2004 sur le recours formé par X. _____ SA , à Y. _____, dont le conseil est l'avocat Christophe Piguet, case postale 3860, à 1002 Lausanne contre la décision rendue sur réclamation le 30 avril 2003 par l' Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI), s'agissant des années fiscales 1999 et 2000, tant en matière d'impôt fédéral que d'impôt cantonal et communal * * * * * Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. André Donzé et M. Raymond Bech, assesseurs. Vu les faits suivants: A. _____ La société X. _____ SA, dont le siège se trouve à Y. _____, a pour activité notamment la location de machines (v. au surplus son but social, tel qu'indiqué au Registre du commerce). Son capital-actions s'élève à 50'000 fr. Elle détient par ailleurs deux immeubles, soit les parcelles 183 et 184 d'Y. _____, sises avenue *****; elle y exerce ses activités, tout en en louant une partie à des tiers (l'estimation fiscale de ces biens-fonds s'élève respectivement à 670'000 et 556'000 fr.). B. _____ a) Le bilan de la société précitée comporte notamment à l'actif un poste intitulé "immeubles" . Celui-ci s'élevait au 31 décembre 1999 à un montant de 1'000'000 fr. et au 31 décembre 2000 à 1'006'127 fr. 30. Comme l'indique la recourante elle-même (écriture du 24 octobre 2003), ce poste comporte, sans que ce point fasse l'objet d'une mention particulière, des frais d'études relatifs à un projet de nouveau bâtiment, lesquels ont en effet été activés (cela dès 1994 déjà et jusqu'en 2001). b) Le bilan comporte par ailleurs au passif un poste "Provision pour entretien immeubles" , d'un montant de 35'700 fr. au 31 décembre 1999, et de 80'700 fr. au 31 décembre 2000. Il convient de noter qu'une telle provision figurait déjà dans les comptes 1992 (à hauteur de 26'000 fr.) et qu'elle a été dotée d'un montant supplémentaire de 9'700 fr. en 1994; la provision de 35'700 fr. est restée inchangée de 1995 à 1999. Une nouvelle dotation a été opérée encore en 2000, de sorte que la provision précitée a atteint 80'700 fr. au 31 décembre 2000. c) Dans le souci d'être complet, on relèvera encore que la société a opéré des amortissements sur immeubles durant les exercices 1992 à 1994, puis en 1998 et 1999; elle y a en revanche renoncé entre 1995 et 1997, puis durant l'année 2000 également. C. _____ a) La provision évoquée ci-dessus n'a pas été remise en cause par l'autorité

fiscale jusqu'à l'année 1998 y compris. b) En revanche, par décision du 12 juillet 2001, l'Office d'impôt des personnes morales a modifié les éléments déclarés, en procédant à une reprise portant sur la provision pour entretien d'immeubles précitée, cela à concurrence de 35'700 fr. pour la période fiscale 1999; l'autorité précitée a procédé de la même manière dans le cadre de sa taxation du 17 octobre 2002 concernant l'année fiscale 2000. On notera que cette solution a été adoptée tant en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct. c) X. _____ SA a déposé des réclamations à l'encontre de ces décisions, les 26 juillet 2001 et 23 octobre 2002. D. a) Par décision du 30 avril 2003, l'ACI a rejeté les réclamations et confirmé les taxations attaquées; elle a donc fixé: "- pour l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 1999, le bénéfice à fr. 45'100.- et le capital à fr. 173'000.-, - pour l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 1999, le bénéfice à fr. 45'100.-, - pour l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 2000, le bénéfice à fr. 45'600.- et le capital à fr. 218'000.-, - pour l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2000, le bénéfice à fr. 45'600.-." b) Agissant par l'intermédiaire de l'avocat Christophe Piguet, X. _____ SA a recouru au Tribunal administratif contre cette décision par acte daté du 1 er juin, mais transmis par courrier du lundi 2 juin 2003 seulement; elle conclut en substance avec dépens principalement à la réforme de la décision attaquée en ce sens que sa déclaration pour les périodes fiscales 1999 et 2000, s'agissant de l'impôt fédéral direct, ainsi que de l'impôt cantonal et communal, ne soit pas modifiée; subsidiairement, elle demande l'annulation de la décision attaquée et le renvoi de la cause à l'autorité de première instance pour nouvelle décision dans le sens des considérants. En bref, elle critique le fait que l'ACI n'ait pas admis la "provision pour entretien immeubles" ; elle fait valoir notamment que l'ACI n'aurait pas dû s'attacher au libellé de cette écriture, mais aurait dû admettre une requalification de celle-ci, s'agissant en effet plutôt d'un amortissement. Selon la recourante en effet, les immeubles ici en cause auraient perdu de la valeur durant les exercices en question et ils auraient donc pu et dû faire l'objet d'amortissements. c) Dans sa réponse au pourvoi, daté du 5 août 2003, l'ACI propose le rejet de celui-ci. d) La recourante qui avait été invitée à le faire, a encore produit des extraits détaillés de certains comptes et elle a eu l'occasion de compléter ses moyens (v. ses lettres des 24 octobre 2003 et 19 mars 2004). On retire encore de ces pièces que la recourante a consenti en 2001 des frais d'entretien par 43'800 fr. 50 au total, puis en 2002 par 63'349 fr. 30, auquel s'est ajouté un montant de 37'800 fr. (écriture du 31 décembre 2002 "locaux inutilisables durant travaux"). On notera que c'est dans le compte frais d'entretien que figure au 30 décembre 2000 une écriture "dotation du compte de provision pour entretien" par 45'000 fr. Par ailleurs, la provision précitée a été dissoute en 2001 à concurrence de 17'700 fr., puis en 2002 à hauteur de 60'000 fr. Considérant en droit: 1. Bien que l'acte de recours soit daté du 1 er juin 2003, il n'a été confié à l'office de poste que le lendemain, soit le lundi 2 juin 2003. Le délai de recours a commencé à courir le 1 er mai précédent et venait à échéance le samedi 31 mai; il a cependant été reporté au premier jour utile suivant, soit le lundi 2 juin 2003. Le pourvoi a ainsi été formé en temps utile. 2. a) En droit suisse, les entreprises sont imposées sur la base de leur bilan commercial, à condition toutefois que la comptabilité ait été tenue régulièrement et de manière inattaquable quant à la forme et au fond (RDAF 1963, p. 118; Arch. 55, p. 630). Selon le principe comptable dit de la spécialisation, les charges et les produits doivent être rattachés à chaque exercice qu'ils concernent, et à eux seuls. L'entreprise ne peut donc pas choisir arbitrairement le moment de la comptabilisation (Känzig, Wehrsteuer, Tome I, ad art. 41 al. 2, n. 8, p. 757). Plus précisément, une charge doit être enregistrée dès qu'il existe une obligation de la payer. Les

provisions pour risques de pertes ou charges probables, en particulier, 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; sur la notion, v. au surplus Manuel suisse d'audit, 1998, vol. I, p. 229 ss). 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). Dans la mesure où la constitution d'une provision constitue une charge, soit un élément qui réduit le résultat imposable, il incombe au contribuable d'établir les faits propres à justifier celle-ci (sur ce point, ainsi que plus généralement sur la problématique des amortissements et des provisions en droit fiscal, v. TA FR, StE 2004, B 72.14.1 no 22). b) Dans le cas présent, il apparaît clairement que la provision comptabilisée au bilan de la recourante ne remplit pas les conditions posées par le droit positif à la constitution d'une provision. En effet, on ne se trouve pas, à la date de clôture du bilan, en présence de charges ou de pertes qui seraient connues quant à leur origine, mais non quant à leur importance; de même on ne se trouve pas non plus en présence d'engagements ou de charges existant à cette date, mais dont le montant et l'échéance ne peuvent être déterminés avec précision ou même dont l'existence est incertaine. En réalité, comme l'indique d'ailleurs l'intitulé de la provision ici litigieuse, l'intention de la recourante paraît avoir été d'anticiper sur la comptabilisation de frais d'entretien non engagés encore durant l'exercice. L'opération apparaît d'ailleurs assez clairement lorsque, durant l'exercice 2000, la recourante a débité le compte "frais d'entretien" d'un montant de 45'000 fr. au titre d'une dotation de la provision pour frais d'entretien de l'immeuble. On observe ici au passage qu'une telle écriture ne paraît guère

conforme au principe de la clarté et de la sincérité du bilan, puisque celle-ci ne permet pas de savoir sans équivoque si les frais d'entretien d'immeubles ont ou non déjà été engagés. A vrai dire, il n'y a pas lieu de s'attarder longuement sur cet aspect, dans la mesure où la recourante ne conteste pas sérieusement qu'une provision pour charges futures (ici pour frais d'entretien) ne peut pas être admise (v. d'ailleurs dans ce sens TA, arrêt FI 1994/0060 du 8 décembre 1994). Elle relève encore tout au plus que la provision ici en cause a été admise par le passé dans des taxations antérieures; cela reste toutefois sans incidence, l'autorité fiscale ayant en effet la possibilité de revenir sur l'appréciation qu'elle avait pu faire durant une période antérieure dans le cadre de taxation afférente aux périodes suivantes (v. à titre d'exemple RDAF 1993, 1). 3. La recourante se place en effet bien plutôt sur un autre terrain; elle suggère que les écritures ici litigieuses devraient être comprises en s'écartant du libellé choisi par elle et en retenant plutôt une qualification d'amortissement. a) Le contribuable est tenu par les comptes qu'il produit à l'autorité fiscale. Ce n'est qu'en cas d'erreur manifeste et excusable que certaines corrections peuvent avoir lieu (RDAF 1996, p.89, consid. 4; Neuhaus, Unternehmensbesteuerung nach neuem Aktienrecht, in L'expert-comptable suisse 1994, p. 84; Känzig, Die direkte Bundessteuer, II Teil, Bâle 1992, ad art. 49 al. 1 litt. b, n.81; Rivier, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1994, p. 243). De plus, la décision de l'entreprise de modifier son bilan doit intervenir rapidement après qu'elle a pris connaissance des faits qui fondent cette modification; elle doit être communiquée au fisc avec la même célérité (Yersin, Les corrections et modifications apportées par une entreprise à sa comptabilité et leurs conséquences fiscales, RDAF 1977, p. 371 ss, spéc. p. 380). En d'autres termes, seules des circonstances exceptionnelles permettent à l'entreprise de corriger après coup la teneur de ses comptes. En l'occurrence, on constate que la provision litigieuse a été constituée dès 1992, puis augmentée en 1994 et 2000; elle figure au passif dans les bilans correspondants pour les montants en question. En application des principes précités, il n'est pas possible de corriger rétroactivement les comptes de toutes les années concernées aux fins d'augmenter les charges d'amortissement, puis de réduire la valeur de l'immeuble à l'actif. La recourante est en effet liée par la comptabilité qu'elle a déposée, ce d'autant qu'elle a, dans les faits, régulièrement procédé à des amortissements (notamment en 1992 et en 1994, années durant lesquelles il y a eu dotation de cette provision). b) La recourante soutient que la provision ici litigieuse correspondait à un amortissement, qui aurait traduit la dépréciation effective de ces immeubles durant les années 1999 et 2000. Or, on vient de constater que les montants ici en cause ont été provisionnés notamment en 1992 et 1994; il n'est pas crédible de soutenir que le montant de 35'700 fr. (soit le montant total de la provision figurant au passif du bilan au 31 décembre 1999) correspondait à une dépréciation de l'immeuble durant l'exercice 1999; le dossier ne révèle pas non plus d'éléments sérieux susceptibles d'indiquer qu'il y ait eu une dépréciation des actifs immobiliers durant l'exercice 2000 à hauteur de 45'000 fr. On rappelle d'ailleurs à ce sujet que la contribuable justifiait sa provision (notamment dans sa réclamation du 27 juillet 2001) en relevant que celle-ci ne "couvrirait qu'en très petite partie nos obligations d'entretien que nous avons dû négliger depuis plus de vingt ans en raison d'une trésorerie très insuffisante et de résultats comptables jugés médiocres par les banques sollicitées en vue d'améliorer nos disponibilités". La recourante relève au surplus elle-même la grande marge d'appréciation laissée à l'entrepreneur en matière d'amortissement (mémoire de recours, p. 7); en d'autres termes, dans l'hypothèse où l'entrepreneur renonce à effectuer des amortissements, il ne saurait corriger après coup sa comptabilité pour en invoquer à titre rétroactif. c) Les considérations qui précèdent

montrent qu'une expertise n'est pas nécessaire, pas plus que l'audition des témoins proposés par la recourante; la fixation d'une audience - notamment dans le but de recueillir des témoignages - n'apparaît dès lors pas utile. d) La requalification demandée par la recourante n'est ainsi pas possible et doit être écartée; en conséquence les provisions ici litigieuses, qui ne peuvent pas être admises comme telles, ne peuvent pas l'être non plus à titre d'amortissement. 4.

Cela conduit au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Vu l'issue du pourvoi, la recourante supportera les frais de la cause et n'aura pas droit à l'allocation de dépens (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision rendue sur réclamation par l'Administration cantonale des impôts le 30 avril 2003 est confirmée.

III. L'émolument d'arrêt, par 1'500 (mille cinq cents) francs est mis à la charge de la recourante X. SA. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 27 mai 2004 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint En tant qu'il a trait à l'impôt fédéral direct, le présent arrêt peut faire l'objet, dans les trente jours dès sa notification, d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Le recours s'exerce conformément aux art. 103 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire (RS 173.110)

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