

VD_OMNI FI.2018.0139 vom 17. Juni 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-06-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0139

FR: VD_OMNI FI.2018.0139 du 17 juin 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0139 del 17 giugno 2019

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | A la suite de la reprise, en 2006, d'une participation financière aux travaux de réhabilitation d'une centrale de production d'électricité hydraulique, la recourante s'est engagée à participer au coût des travaux de réfection du barrage et du canal attenants à cette centrale. Bien qu'aucun élément ne permette de rattacher ces travaux de réhabilitation de ce canal à l'année 2013, la recourante a comptabilisé une provision durant cet exercice en relation avec ces travaux. Or, non seulement ces travaux n'ont pas encore débuté, mais ils dépendent de l'octroi d'une concession dont on ignore si elle sera octroyée à la recourante dans un proche avenir. Dans la mesure où il n'est pas possible de déterminer l'importance de ce risque, cela exclut d'admettre, sur le plan fiscal, la comptabilisation durant l'année 2013 d'une provision, en relation avec cette participation financière. En outre, comptabilisée en dépit d'un risque de perte qui n'était pas imminent à la fin de l'exercice, cette provision constitue en réalité une réserve. Enfin, la réhabilitation du canal, indispensable au demeurant pour la production d'énergie hydraulique, fait partie de travaux qui, s'ils constituent pour partie un rattrapage d'entretien, généreront en outre une plus-value, de sorte que cette participation financière n'expose pas la recourante à un risque de perte d'avantages économiques. Confirmation de la reprise opérée par les autorités fiscales à concurrence de la provision comptabilisée.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et dans le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2013 et 2C_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1; ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 3

Le recours a exclusivement trait à la reprise de 150'000 fr. opérée par l'autorité intimée dans les comptes de l'exercice 2013, en relation avec la comptabilisation d'une provision de 150'000 fr. pour les coûts de reconstruction du canal d'amenée et du canal de fuite, ce qui a conduit l'autorité intimée à fixer le bénéfice imposable de la recourante pour cette période à 232'321 fr. et son capital imposable, à 174'383 francs. La provision pour la reconstruction du barrage a, quant à elle, été admise et n'est par conséquent plus litigieuse.

E. 4

a) L'impôt sur le bénéfice frappe l'augmentation des fonds propres constatée durant la période fiscale (Robert Danon, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., Noël/Aubry Girardin [éds], Bâle 2017, ad art. 57-58 LIFD n° 1, réf. citées). Le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD; 94 al. 1 let. a LI), de même que tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, tels que les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial et les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b, 2^{ème} et 5^{ème} tirets, LIFD; 94 al. 2 let. b, 2^{ème} et 5^{ème} tirets, LI). Une dépense dûment comptabilisée est justifiée par l'usage commercial lorsqu'il existe entre celle-ci et l'activité commerciale exercée par l'entreprise une connexité objective (Danon, *ibid.*, n° 65). Le bénéfice comprend en outre les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'art. 64 (art. 58 al. 1 let. c, 1^{ère} phrase, LIFD et 94 al. 1 let. c, 1^{ère} phrase, LI). Les art. 64 LIFD et 101 LI ont trait au remploi des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation de la personne morale. L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance, "Massgeblichkeitsprinzip" ; cf. notamment Pierre-Marie Glauser, IFRS et droit fiscal - Les normes «true and fair» et le principe de déterminance en droit fiscal suisse actuel, in : Archives 74 p. 529 ss, 533 s.), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 p. 359; arrêt 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.1, in : RDAF 2015 II 267). Selon ce principe, le contribuable est lié à la situation patrimoniale de la période fiscale (cf. principe de périodicité de l'impôt; ATF 137 II 353 consid. 6.4 p. 361 ss), telle qu'elle ressort des livres de compte régulièrement tenus. Aux articles 58 al. 1 let. a LIFD et 94 al. 1 let. a LI, le législateur a en effet consacré le principe de périodicité de l'impôt. Selon celui-ci, le bénéfice réellement obtenu durant l'exercice commercial doit être soumis à l'impôt. Cela suppose que le bénéfice ne soit pas réduit par des charges autres que celles effectivement afférentes à la période fiscale concernée (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 et 6.4.5 pp. 364/365; 136 II 88 consid. 3.1 p. 92; arrêts 2C_272/2011 du

E. 5

décembre 2011, in : RF 2012, p. 127; 2C_429/2010 du 9 août 2011, in : RF 2011 p. 865; cf. Danon, *op. cit.*, n°82 ad art. 58; Peter Brülisauer/Marco Mühlemann, in : Kommentar zum

schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3^{ème} éd., Zweifel/Beusch [éds], Bâle 2017, ad art. 58 LIFD, n° 150s.; Danon, op. cit., n° 57; références citées). Si la comptabilisation se fait de manière contraire au droit commercial, une correction de bilan est possible jusqu'à l'entrée en force de la taxation (ATF 141 II 83 consid. 5.3 p. 89; 137 II 353 consid. 6.2 p. 359; 132 I 175; arrêts 2C_911/2013 du 26 août 2014 consid. 6.1.1; 2C_787/2012 du 15 janvier 2013 consid. 2.2, in : StE 2013 B 72.11 n° 23 et RDAF 2013 II 380; 2C_29/2012 du 16 août 2012 consid. 2.1, in RF 67/2012 p. 756). Cette exigence de conformité aux règles comptables présuppose toutefois que la loi fiscale y renvoie expressément, comme c'est en principe le cas pour l'estimation du bénéfice comptable des personnes morales (ATF 134 II 207 consid. 3.3 p. 211/212, et les arrêts cités). Suivant l'art. 58 al. 1 let. b LIFD en effet, les charges de l'entreprise doivent être réintégréées au bénéfice imposable lorsque celles-ci ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (Danon, *ibid.*, n° 64). Une fois que la taxation est entrée en force, une correction de bilan en raison d'une violation d'une disposition impérative du droit commercial n'est envisageable que dans les cas de révision au sens des art. 147 et ss LIFD (en faveur du contribuable), respectivement de rappel d'impôt au sens des art. 151 et ss LIFD (en défaveur du contribuable; cf. ATF 141 II 83 consid. 3.3 p. 86; arrêts 2C_911/2013 consid. 6.1.2; 2A.370/2004 du 11 novembre 2005 consid. 4.2, in : Archives 77 p. 257; références citées). En l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle propre à mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie, en principe, d'une présomption d'exactitude à l'égard du fisc (ATF 141 II 83 consid. 5.3 p. 89; 137 II 353 consid. 6.2 pp. 359/360; 136 II 88 consid. 3.2/3.4 pp. 92-94; 134 II 207 consid. 3.3 p. 211; 106 Ib 311 consid. 3c et d p. 315ss; références citées). b) On rappelle que la comptabilisation est soumise à un certain nombre de principes, lesquels sont exposés, depuis le 1^{er} janvier 2013, aux art. 958 et ss CO. Le principe de sincérité (ou de fiabilité) représente l'un des buts même des comptes annuels, comme cela ressort de l'exigence de transparence figurant aux art. 958c al. 1 ch. 3 et 959 al. 1 CO. En vertu de la sincérité matérielle, il est ainsi interdit d'omettre purement et simplement un actif dans les comptes pour créer une réserve latente (cf. Pierre-Marie Glauser, *Apports et impôt sur le bénéfice*, Zurich 2005, p. 55; Peter Böckli, *Schweizer Aktienrecht*, 4^{ème} éd. Zurich 2009, § 8 n° 899; Brülisauer/Mühlemann, op. cit., n° 43 ad art. 58 LIFD). Le principe de l'intégralité découle du principe de sincérité. Il exige que tous les faits économiques qui ont un effet sur les capitaux engagés soient pris en compte, aussi bien dans le bilan que dans le compte de profits et pertes. Les comptes ne doivent ainsi ni taire, ni escamoter des éléments essentiels (cf. art. 957a al. 2 ch. 1 et 958c al. 1 ch. 2 CO; cf. en outre, Glauser, op. cit., p. 56; Danon, op. cit., n°24 ad art. 58; Böckli, op. cit., § 8 n° 115). Le principe de prudence incite à une approche pessimiste dans les différents aspects de la démarche comptable; en cas d'hésitation sur l'évaluation, c'est ainsi la valeur la plus basse qui doit être retenue (cf. 958c al. 1 ch. 5 CO; Glauser, op. cit., p. 56; Danon, op. cit., n°29 ad art. 58; Brülisauer/Mühlemann, op. cit., n°47 ad art. 58 LIFD). c) L'ancien texte de loi prescrivait que les amortissements, corrections de valeur et provisions pour risques et charges sont effectués dans la mesure où ils sont nécessaires selon les principes généralement admis dans le commerce (art. 669 al. 1, 1^{ère} phrase, aCO, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012). Selon le nouveau texte, lorsque, en raison d'événements passés, il faut s'attendre à une perte d'avantages économiques pour l'entreprise lors d'exercices futurs, il y a lieu de constituer des provisions à charge du compte de résultat, à hauteur du montant vraisemblablement nécessaire (art. 960e al. 2 CO, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2013). En outre, des

provisions peuvent être constituées notamment aux titres suivants (art. 960e al. 3 CO): charges régulières découlant des obligations de garantie (ch. 1); remise en état des immobilisations corporelles (ch. 2); restructurations (ch. 3); mesures prises pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme (ch. 4). Les provisions qui ne se justifient plus ne doivent pas obligatoirement être dissoutes (art. 960e al. 4 CO). Cette disposition s'applique à tous les engagements futurs attendus ou à tout le moins craints, dont la survenance, l'ampleur ou l'échéance est inconnue. En raison de l'incertitude de l'engagement, la direction de la société dispose au sujet de la décision concrète de savoir si et à hauteur de combien des provisions doivent être constituées d'un certain pouvoir d'appréciation. Elle doit toutefois l'exercer de manière consciencieuse, c'est-à-dire selon les principes reconnus dans le commerce (arrêt 6B_778/2011 du 3 avril 2012 consid. 5.4.2 et les références citées, rendu sous l'ancien droit). La constitution d'une provision en comptabilité est une opération de prévision et de couverture d'un risque financier futur découlant d'un événement présent. La provision se rencontre lorsque, à la date de clôture de l'exercice comptable, un événement s'est produit qui laisse penser qu'un décaissement de fonds pourra être nécessaire à l'avenir, mais sans qu'une certitude existe à ce sujet (Rémy Bucheler, *Abrégé de droit comptable*, 2^{ème} éd., Zurich 2018, p. 262). Suivant les normes des International Accounting Standards (IAS) n°37, la provision est un passif dont l'échéance ou le montant sont incertains, l'entreprise ayant toutefois une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé (cf. Henri Torrione/Aurélien Barakat, in : *Commentaire romand, CO II*, 2^{ème} éd., Tercier/Amstutz/Trigo Trindade [éds], Bâle 2017, n°7 ad art. 960e CO). Une provision est un engagement vraisemblable, justifié par un événement du passé; son montant et/ou son échéance sont incertains mais peuvent être estimés (cf. Manuel suisse d'audit [MSA], *Tenue de la comptabilité et présentation des comptes*, Chambre fiduciaire [éd.], Zurich 2014, p. 213). Les provisions servent à délimiter, pour une période fiscale déterminée, les charges sans contre-prestation, ainsi que toutes les pertes, et doivent être constituées lorsque les conditions suivantes sont toutes remplies: événement passé; perte d'avantages économiques attendue lors d'exercices futurs; possibilité d'évaluer le montant de la perte d'avantages économiques avec un degré de vraisemblance suffisant (MSA, *ibid.*; Bucheler, *ibid.*). Sous l'empire de l'art. 669 aCO, la constitution de provisions était admise de façon large (Torrione/Barakat, *ibid.*). Selon la jurisprudence, vu l'ancien art. 669 al. 1 CO, des provisions (à hauteur du versement partiel estimé selon le pire des scénarios possibles) peuvent éventuellement être constituées déjà à 50% de probabilité ou en dessous (arrêt 6B_778/2011 précité consid. 5.4.2 et les références citées; cf. en outre Lukas Handschin, *Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht*, 2^{ème} éd., Bâle 2016, §24 n°774s. p. 381). En référence aux International Financial Reporting Standards (IFRS), au-delà de 50% de probabilité qu'une obligation actuelle existe à la date de clôture de l'exercice, une provision peut être constituée (Torrione/Barakat, *ibid.*). En deçà de 50% en revanche, il pourrait suffire de mentionner dans l'annexe, de manière reconnaissable, le passif éventuel (cf. arrêt 6B_496/2012 du 18 avril 2013 consid. 9.6). Dans la relation entre droit commercial et droit fiscal, le nouveau droit comptable a maintenu le principe selon lequel, pour être reconnus par les autorités fiscales, les corrections de valeur, amortissements et provisions doivent être portés au bilan (FF 2008 1407 et ss, not. 1444). De même, il subsiste toujours une marge discrétionnaire pour la détermination du montant des provisions (*ibid.*, p. 1529). d) Selon les art. 63 al. 1 LIFD et 100 al. 1 LI, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultat notamment pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a), les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les

marchandises et les débiteurs (let. b), les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c) et les futurs mandats de recherches et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum (let. d). Aux termes des art. 63 al. 2 LIFD et 100 al. 2 LI, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable. En droit fiscal, la notion de provision ne coïncide que partiellement avec celle retenue par la comptabilité commerciale (Danon, op. cit., n°2 ad art. 63 LIFD). La déductibilité d'une provision suppose que cette charge ait été comptabilisée, d'une part, et qu'elle soit justifiée par l'usage commercial, d'autre part (Danon, op. cit., n°9 ad art. 63; Stephan Kuhn/Sarah Dubach, in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, op. cit., n°5 ad art. 63 LIFD). Pour être admise en droit fiscal, la provision doit aussi respecter le principe de périodicité, lequel exige que la comptabilité soit bouclée périodiquement et que les revenus et les charges de l'entreprise soient alloués aux différentes périodes comptables (ATF 137 II 353 consid. 6.1 p. 359). Ainsi une provision doit porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (ATF 141 II 83 consid. 5.1 p. 87; arrêts 2C_911/2013 du 26 août 2014 consid. 5.1.3; 2C_394/2013 du 24 octobre 2013, consid. 6.1; 2C_392/2009 du 23 août 2010 in : RF 65/2010 p. 965 ss, consid. 2.1; cf. en outre, Danon, op. cit., n°13, références citées). Le droit fiscal n'admet toutefois pas la constitution de réserves latentes par le biais de provisions, pourtant tolérées en droit des obligations et selon les usages du commerce. En particulier, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future constituent des réserves; en tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (arrêts 2C_581/2010 du 28 mars 2011, consid. 3.1; 2P.17/2007 du 23 août 2007, consid. 5.3, 2A.464/2006 du 15 janvier 2007 consid. 5.2.3 et les références citées; v. ég. Danon, op. cit., n. 15 ad art. 63). Seules sont justifiées par l'usage commercial, et partant déductibles fiscalement, les provisions qui sont portées au bilan en vue de couvrir un risque de perte imminent; il s'agit de réserves d'amortissement qui doivent être enregistrées, afin que le bilan de la société ne paraisse pas inexact, à savoir trop favorable (arrêt précité 2C_392/2009, consid. 2.3 et les références; ATF 103 Ib 366 consid. 4 p. 370). Les provisions pour les engagements ("Verpflichtungen") de l'exercice au sens de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD, qui entrent en considération en la présente espèce, 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 (Danon, op. cit., n°17 ad art. 63). La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence (Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1 ère partie, Therwil/Bâle 2001, n°

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les frais de justice seront mis à la charge de la recourante, qui succombe (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Pour les mêmes raisons, l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).