

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/829/2007-ICC

ATA/173/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 mars 2010

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

D_____ S.A.

représentée par la Fiduciaire Berney & associés S.A., mandataire

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 6 avril 2009 (DCCR/285/2009)

EN FAIT

1. D_____ S.A., qui a pour but le commerce, la distribution, l'importation, la représentation et l'entretien de machines de bureau, occupe un immeuble à la rue F_____, à Genève ; elle est au bénéfice d'un droit de superficie conclu avec la fondation industrielle Praille-Acacias (ci-après : FIPA).
2. Le 7 août 2006, D_____ S.A. a remis sa déclaration concernant l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct 2005. Il en ressortait notamment que la provision « immeuble » était portée de CHF 550'000.- à CHF 615'000.-, soit une augmentation de CHF 65'000.-.
3. Le 28 novembre 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après: AFC) a remis à D_____ S.A. son bordereau d'impôt. La provision « immeuble » était reprise, et incorporée tant dans le bénéfice net que dans le capital propre, sous rubrique « réserve latente imposée : provision pour charge future ». Il était précisé que la provision pour grands travaux était admise uniquement pour les immeubles locatifs. Cette provision serait restituée lors de sa dissolution ou de son utilisation.
4. Le 20 décembre 2006, D_____ S.A. a élevé réclamation contre ce bordereau auprès de l'AFC. La provision avait été constituée sur la base d'un devis concernant divers travaux importants d'entretien et d'isolation, estimés à CHF 885'800.-. L'immeuble était construit en droit de superficie. Aucun amortissement complémentaire n'avait été pratiqué pour tenir compte de cette situation. Les travaux n'avaient pas pu être réalisés car, en 2004, une restructuration urgente de l'infrastructure informatique avait dû être exécutée. Une demande d'autorisation de construire avait été déposée le 8 décembre 2006. D_____ S.A. avait engagé des frais au 31 décembre 2005 pour un montant équivalent à la provision figurant dans ses comptes.
5. Le 26 janvier 2007, l'AFC a rejeté la réclamation. Par définition, une provision devait être passagère et devait être dissoute.
6. Le 27 février 2007, D_____ S.A. a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôt, devenue depuis lors la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), d'un recours contre la décision précitée.

D'importants travaux d'entretien étaient nécessaires dans le bâtiment qu'elle occupait et une provision de CHF 120'000.- avait été constituée en 2001, de CHF 435'000.- en 2002 et de CHF 65'000.- en 2005. Les travaux n'avaient pu être réalisés en 2004 comme prévu. S'agissant d'un bâtiment en droit de superficie, le

propriétaire était tenu de l'entretenir. La provision avait pour but de répondre à des obligations contractuelles.

7. Le 30 novembre 2007, l'AFC s'est opposée au recours, reprenant et développant son argumentation antérieure.
8. Après avoir autorisé un deuxième échange d'écritures, la commission a admis le recours par décision du 6 avril 2009. Même si les instructions de l'AFC, qui admettaient des provisions pour grands travaux d'entretien, déterminaient le montant de ces derniers par rapport au loyer perçu, le bénéfice d'une telle provision devait être admis pour un immeuble commercial occupé par son propriétaire. L'administration n'avait pas contesté la réalité des travaux envisagés.
9. Le 20 mai 2009, l'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée, en développant son argumentation antérieure. La provision constituée ne répondait pas aux exigences de la loi ; il s'agissait de la comptabilisation de charges futures, interdites en matière fiscale. La directive à laquelle s'était référée la commission était applicable uniquement aux immeubles locatifs.
10. Le 16 juin 2009, D_____ S.A. s'est opposée au recours. L'AFC faisait une confusion entre provisions et réserves. La réfection d'une façade ne relevait pas du risque, mais d'une certitude absolue et le montant des travaux était prévisible.
11. Le 10 juillet 2009, la commission a transmis son dossier au tribunal de céans.
12. Les parties ont été entendues en audience de comparution personnelle le 21 septembre 2009.

D_____ S.A. a expliqué que les premiers contacts avec un architecte avaient eu lieu en 2001 ; les travaux avaient été retardés en 2004 à cause d'un investissement majeur et urgent à effectuer dans l'informatique. La réalisation des travaux n'avancait que lentement car la commission des monuments, de la nature et des sites avait formulé des demandes du fait de la situation du bâtiment, inclus dans le périmètre Acacias-La Praille faisant l'objet d'études d'aménagement.

L'AFC a maintenu sa position et ses conclusions.

13. Le 29 septembre 2009, D_____ S.A. a transmis divers documents, demandés lors de la comparution personnelle, dont le détail sera repris en tant que de besoin dans la partie en droit du présent arrêt.
14. Le 6 octobre 2009, un délai, échéant le 21 octobre 2009, a été accordé aux parties pour formuler d'éventuelles requêtes d'actes d'instruction, après quoi la procédure serait gardée à juger.

15. Les parties n'ont pas sollicité d'actes complémentaires.
16. Il ressort de la consultation de la base de données des autorisations de construire que D_____ S.A. a déposé, le 21 décembre 2006, une requête en autorisation de construire en procédure accélérée visant à la rénovation des façades de son bâtiment. Les demandes de compléments de l'office des constructions étant restées sans réponse, la requête a été archivée le 11 décembre 2007.

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. a. Selon l'art. 12 let. e de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), les provisions qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial sont considérées comme bénéfice net imposable. Cette disposition correspond à la règle plus générale de l'art. 24 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), selon laquelle le bénéfice net imposable comprend les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats.

A contrario, la règle précitée signifie que seules les provisions justifiées par l'usage commercial peuvent être déduites fiscalement (cf. art. 10 al. 1 let. b LHID applicable par analogie en vertu de l'art. 24 al. 4 LHID). L'art. 13 let. e LIPM précise du reste que les provisions justifiées par l'usage commercial constituent des charges justifiées par l'usage commercial qui sont, partant, déductibles au plan fiscal (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^e édition, Genève - Bâle - Munich 2007, p. 191).

Les provisions pour des charges futures ne sont pas admissibles, car contraires au principe de périodicité (X. OBERSON, op. cit., p.145-146).

- b. La LIPM ne définit pas ce que sont les provisions justifiées par l'usage commercial. Selon l'art. 10 al. 1 let. b LHID, il s'agit des provisions constituées pour couvrir des engagements dont le montant est encore indéterminé ou d'autres risques de pertes imminentes.

Conformément au principe de périodicité, lequel s'impose aux cantons (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_895/2008 du 9 juin 2009 et les réf. citées), les provisions doivent se rapporter à des faits qui ont leur origine dans la période de

calcul (X. OBERSON, op.cit. p. 145). La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit donc être tranchée à la lumière de la situation qui prévalait au moment où le bilan a été établi (R. DANON, in Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, no 14 ad art. 63 et les réf.).

3. En l'espèce, la provision litigieuse doit être qualifiée de provision pour charges futures et constitue dès lors une réserve. Les trois années au cours desquelles elle a été constituée n'ont pas de lien particulier avec les travaux qu'elle devait financer. Tant la recourante que l'autorité intimée et la commission font référence à l'instruction de l'AFC n° 125 du 6 février 1979. Ce document vise toutefois la constitution de réserves pour « grands travaux d'entretien » par des sociétés immobilières, provisions dont le maximum admis est fixé en référence aux montants des loyers perçus. Cette directive n'est donc pas applicable au cas d'espèce, la recourante n'étant pas une société immobilière et ne percevant pas de loyer pour son bien immobilier.

De plus, le Tribunal administratif relèvera que, malgré la durée de la procédure et le temps écoulé, la rénovation des façades n'a pas été entreprise. Même si certaines démarches, démontrées par pièces, ont été effectuées, la recourante n'a pas donné suite aux demandes de l'office des constructions et la requête en autorisation de construire qu'elle a déposée a été archivée sans suite.

4. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. La décision rendue par la commission sera annulée, et tant la décision initiale de l'AFC que sa décision sur réclamation du 26 janvier 2007 seront rétablies. Un émolument de procédure de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'intimée, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 mai 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission de cantonale de recours en matière administrative du 6 avril 2009 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 6 mai 2009;

rétablit la décision sur réclamation du 26 janvier 2007 et le bordereau d'impôts du 28 novembre 2006 ;

met à la charge de D_____ S.A. un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à D_____ S.A. ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy, Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :