

BGer 2C 863/2015 vom 24. Juli 2016

Bundesgericht, 2016-07-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_863_2015

FR: TF 2C 863/2015 du 24 juillet 2016

IT: TF 2C 863/2015 del 24 luglio 2016

Regeste

Impôt cantonal et communal 2008 ICC; impôt fédéral direct 2008 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal cantonal a rendu un seul arrêt valant pour les deux catégories d'impôts (ICC et IFD), ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher à la recourante d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans son recours devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264). Par souci d'unification par rapport aux cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant l'ICC (2C_863/2015), l'autre l'IFD (2C_864/2015). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 de la loi de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF; RS 273]).

E. 2

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts (cf. art. 146 LIFD [RS 642.11], art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.). Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par la contribuable destinataire de l'acte attaqué, de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

E. 3

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF). Il statue en principe sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire (ATF 136 II 304 consid. 2.4 p. 313 s.), et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF ; ATF 137 III 226 consid. 4.2 p. 233 s.). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient

réalisées. Les faits et les critiques invoqués de manière appellatoire sont irrecevables (ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal de céans (art. 99 al. 1 LTF). Par conséquent, et pour autant qu'il ne s'agisse pas d'une conclusion qu'il conviendrait de déclarer irrecevable car tardive (cf. art. 99 al. 2 LTF), en tant que la recourante demande au Tribunal fédéral de prendre en compte, en cas de rejet de son recours, une provision pour impôt dans son bilan, son grief doit d'emblée être écarté. Celui-ci se fonde en effet sur des faits qui ne ressortent pas de l'arrêt entrepris et la recourante n'expose pas en quoi les conditions qui viennent d'être rappelées seraient réunies.

E. 4

Dans un grief de nature formelle, qu'il convient d'examiner à titre préliminaire dès lors qu'il est de nature à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment de ses chances de succès au fond (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.2 p. 197; 135 I 279 consid. 2 p. 281), la recourante se plaint de violation de son droit d'être entendue.

E. 4.1

Le droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 p. 52 ss; 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 298 s. et les arrêts cités). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 298 s. et les arrêts cités). Le droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. implique également pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision. Selon la jurisprudence, il suffit que le juge mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige. Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 p. 564 s. et les arrêts cités).

E. 4.2

La recourante estime que le Tribunal cantonal a violé son droit d'être entendue par le fait d'avoir évoqué pour la première fois dans son arrêt une parcelle n° ****. Elle estime également que son droit d'être entendue a été violé car l'autorité précédente a ignoré la démonstration de l'expert, s'est fondée sur l'arrêt qu'elle a rendu en matière de droit de mutation, a arrêté une valeur à 500 fr. le mètre carré et n'a pas examiné la condition subjective de la distribution dissimulée de bénéfice.

E. 4.2.1

S'agissant de la parcelle n° ****, il ressort de l'arrêt entrepris que l'Administration fiscale avait fait référence à celle-ci dans ses déterminations devant le Tribunal cantonal. On constate en outre que la recourante, par courrier du 29 juin 2015 (art. 105 al. 2 LTF) a elle-même fait référence à cette parcelle. Dans ces conditions, il ne saurait être question de violation de son droit d'être entendue.

E. 4.2.2

Le Tribunal cantonal a effectivement renvoyé à sa décision rendue en matière de droit de mutation. Il a relevé que, dans cette décision, il avait été considéré que les prix pratiqués lors des ventes contemporaines à celle qui faisait l'objet de la procédure, dans le même quartier ou dans les quartiers avoisinants, se situaient entre 500 fr. et 700 fr. le mètre carré. Contrairement à ce que semble penser la recourante, faire référence à cette procédure dans la présente et s'en tenir au contenu de l'arrêt rendu en matière de droit de mutation n'est pas constitutif de violation du droit d'être entendu, comme cela avait d'ailleurs déjà été jugé par le Tribunal fédéral (arrêt 2C_594/2014 précité consid. 5.3).

E. 4.2.3

Même si la motivation de l'arrêt entrepris peut paraître brève quant au caractère manifeste de la disproportion entre la prestation et la contre-prestation, force est de constater que la lecture de cet arrêt permet de comprendre les motifs qui ont conduit le Tribunal cantonal à rejeter les arguments de la recourante. Quant à savoir si c'est à juste titre qu'il les a rejetés, cet élément sera analysé ci-après (cf. consid. 7.3).

E. 4.2.4

Pour le surplus, c'est bien plus de l'appréciation des faits effectuée par l'autorité précédente dont la recourante se plaint, que de la violation de son droit d'être entendue. Ces éléments seront également traités dans les considérants qui suivent (cf. consid. 7.2).

E. 4.3

Sur le vu de ce qui précède, le grief de violation du droit d'être entendu doit être écarté.

E. 5

Le Tribunal cantonal a considéré que la vente de la parcelle n° **** par la recourante à son actionnaire constituait un cas de distribution dissimulée de bénéfice. Il a en particulier procédé à la comparaison de diverses parcelles avoisinant la précitée et a confirmé la reprise au titre du bénéfice, de la différence entre le montant pour lequel la recourante a vendu l'immeuble et la valeur vénale de celui-ci. Pour sa part, la recourante conteste principalement la façon dont le Tribunal cantonal a déterminé la valeur vénale de l'immeuble vendu. Elle estime à ce propos que la comparaison à laquelle l'autorité précédente a procédé était arbitraire. Elle conteste en outre également le caractère reconnaissable, pour les organes de la société, d'une disproportion manifeste entre la prestation et la contre-prestation. Le litige porte donc sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a confirmé, pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal de la période fiscale 2008, les reprises effectuées dans le bénéfice imposable de la recourante au titre de bénéfice. I. Impôt fédéral direct

E. 6.1

Aux termes de l' art. 57 LIFD , l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l' art. 58 al. 1 LIFD , le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de

résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les distributions dissimulées de bénéfice (let. b 5 e tiret). Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque quatre conditions cumulatives sont remplies: 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s. et les références citées). Constitue ainsi une prestation appréciable en argent au sens de la jurisprudence précitée le fait pour la société de vendre à l'un de ses actionnaires un immeuble à un prix inférieur à sa valeur vénale (arrêt 2C_605/2014 du 25 février 2015 consid. 6.1.1 et les références citées).

E. 6.2

La question de savoir s'il existe une disproportion entre la prestation fournie par la société et la contre-prestation qu'elle en retire se détermine au moyen d'une comparaison avec ce qui aurait été convenu entre personnes indépendantes (" Drittvergleich ") : il s'agit d'examiner si la prestation aurait été accordée, dans la même mesure, à un tiers étranger à la société, soit de vérifier si le principe de pleine concurrence (" Dealing at arm's length ") a été respecté (ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s. et les références citées).

E. 6.3

La mise en oeuvre du principe de pleine concurrence suppose l'identification de la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu. Lorsqu'il existe un marché libre, les prix de celui-ci sont déterminants et permettent une comparaison effective avec les prix appliqués dans la transaction examinée (arrêt 2C_*** 2/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.2). S'il n'existe pas de marché libre permettant une comparaison effective, il convient alors de procéder selon la méthode de la comparaison avec une transaction comparable (ou méthode du prix comparable), qui consiste à procéder à une comparaison avec le prix appliqué entre tiers dans une transaction présentant les mêmes caractéristiques, soit en tenant compte de l'ensemble des circonstances déterminantes (ATF 140 II 88 consid. 4.2 p. 93 s. et les références citées; cf. également art. 6 de l'ordonnance fédérale du 31 juillet 1986 sur l'estimation des immeubles en matière d'impôt fédéral direct [RS 642.112]).

E. 6.4

La détermination de la valeur vénale de biens ou de services n'est pas qu'une pure question de fait. Elle doit être conforme aux principes du droit fédéral (cf. arrêt 2C_*** 2/2013 précité consid. 5.5 et la référence citée), qui ont été dégagés par la jurisprudence rappelée ci-dessus. Si l'estimation effectuée par l'autorité inférieure est conforme à ces principes, ce que le Tribunal fédéral revoit librement, elle doit alors être acceptée si elle n'est pas manifestement insoutenable (arrêt 2C_*** 2/2013 précité consid. 5.5 et la référence citée).

E. 7

La recourante reproche à l'autorité précédente d'avoir accordé un poids trop important, dans son appréciation, à la procédure relative au droit de mutation. Elle conteste également la façon dont le Tribunal cantonal a écarté ses moyens de preuve, et en particulier l'expertise privée.

E. 7.1

On relèvera en premier lieu que le Tribunal cantonal a appliqué la méthode développée par la jurisprudence et rappelée ci-dessus (cf. consid. 6.3) pour déterminer la valeur vénale de l'immeuble en cause. La recourante ne le conteste pas. C'est ainsi bien plus de l'appréciation des preuves effectuée par l'autorité précédente dont la recourante se plaint (cf. consid. 3 ci-dessus). A ce propos, on mentionnera que les résultats issus d'une expertise privée sont soumis au principe de la libre appréciation des preuves et sont considérés comme des simples allégués de parties (arrêt 2C_419/2015 du 3 juin 2016 consid. 6.1, destiné à la publication). Il en découle que, comme tout moyen de preuve, lorsque l'autorité cantonale juge concluante une expertise produite par une partie, la tâche du Tribunal fédéral se limite à examiner si elle pourrait sans arbitraire s'y rallier. La même approche s'impose de la part du Tribunal fédéral dans les situations inverses, à savoir lorsque l'autorité cantonale expose les motifs pour lesquels elle considère qu'une expertise privée n'est pas concluante (cf. arrêt 2C_419/2015 précité consid. 6.1, destiné à la publication).

E. 7.2

C'est sans arbitraire que l'autorité précédente a pris en considération les prix pratiqués lors des ventes contemporaines à celle de la parcelle en cause, tels qu'ils ont été arrêtés dans son arrêt rendu en matière de droit de mutation (en l'occurrence situés entre 500 fr. et 700 fr. le mètre carré). Pour étayer ces montants, le Tribunal cantonal a encore procédé à l'appréciation d'autres moyens de preuve. Ainsi, de manière pleinement soutenable, il a tout d'abord dénié une valeur probante suffisante à l'expertise déposée par la recourante. En effet, c'est sans arbitraire que les juges cantonaux ont considéré que cette expertise, qui compare la parcelle en cause avec la parcelle n° ***, vendue à 375 fr. le mètre carré, ne prend pas en compte les importantes différences existant entre ces biens (au contraire de la parcelle n° ****, la parcelle n° *** comporte un bâtiment, 705 m² de forêt, elle est au sud du territoire communal, elle borde une route importante et se situe à 150 m de l'autoroute) et qu'elle ne saurait donc être suivie. C'est également sans arbitraire qu'ils ont jugé que l'expertise ne pouvait pas être suivie en ce qu'elle excluait une comparaison de la parcelle n° **** avec les parcelles n° ****, **** et ****, l'expert ne s'étant pas expliqué à ce propos. Au contraire, c'est de manière pleinement soutenable que l'autorité précédente a comparé la parcelle n° **** à ces trois parcelles, en relevant toutes leurs similitudes (toutes trois vierges de construction, situées dans une zone d'habitation de faible densité, situation comparable, toutes vendues en 2007). C'est donc sans arbitraire que le Tribunal cantonal a apprécié les moyens de preuve à sa disposition, arrêté une valeur vénale de 500 fr. le mètre carré et par conséquent confirmé la valeur totale de 572'500 fr. Il a également mentionné la parcelle n° **** à titre superfétatoire.

E. 7.3

On doit donc retenir, avec le Tribunal cantonal, que la société recourante a vendu à son unique actionnaire un immeuble de 572'500 fr. au prix de 250'000 fr. En cela, la recourante a fait une prestation à son unique actionnaire sans obtenir de contre-prestation correspondante. En vendant un immeuble à moins de 44% de son prix réel, il doit être admis que la recourante, contrairement à ce qu'elle affirme, a transmis à son actionnaire un bien qu'elle n'aurait pas cédé à un tiers dans les mêmes conditions. Malgré les griefs de la recourante à ce propos, il faut également considérer que les organes de la société devaient se rendre compte de la disproportion, cette dernière étant à ce point évidente. Le Tribunal cantonal a d'ailleurs justement retenu que le fait d'aliéner son seul bien immobilier, à son

unique actionnaire, par compensation et sur demande de la banque reprenant l'hypothèque sur la parcelle en cause, mais qui garantissait initialement un crédit à l'actionnaire et pas à la recourante, aurait dû mener les organes de la société à constater le caractère insolite de la transaction et exclut toute éventualité de transfert de propriété à un tiers dans les mêmes conditions.

E. 7.4

En conséquence, il y a lieu de retenir que la différence entre la valeur vénale du bien immobilier et le prix d'achat de l'actionnaire constitue une prestation appréciable en argent au sens de la jurisprudence précitée. Partant, il y a lieu de rejeter le recours en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2008. II. Impôts cantonal et communal

E. 8

L'art. 94 al. 1 let. b de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RSVD 642.11) est libellé de manière identique à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 p. 101 s. et les références citées). Il peut ainsi être renvoyé, s'agissant de l'ICC, à la motivation développée en matière d'IFD. Le recours doit par conséquent également être rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal de la période fiscale 2008.

E. 9

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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