

BGer 9C 703/2023 vom 15. Oktober 2024

Bundesgericht, 2024-10-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_703_2023

FR: TF 9C 703/2023 du 15 octobre 2024

IT: TF 9C 703/2023 del 15 ottobre 2024

Regeste

Impôts cantonaux et communaux du canton de Vaud, périodes fiscales 2010 à 2013 |
Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

La voie du recours en matière de droit public est ouverte (art. 82 let. a, 86 al. 1 let. d et al. 2, 90 LTF), la cause ne tombant sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF (cf. également l' art. 73 LHID) (RS 642.14). Le recours a par ailleurs été déposé dans le délai (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prévues par la loi (art. 42 LTF) par la recourante qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours en précisant ce qui suit.

E. 1.2

Les conclusions qu'un mémoire doit contenir en vertu de l' art. 42 al. 1 LTF doivent être déterminées et précises, c'est-à-dire énoncer exactement les modifications demandées (arrêt 9C_616/2023 du 14 février 2024 consid. 2.2 et les références). L'interdiction du formalisme excessif commande toutefois de ne pas se montrer trop strict dans la formulation des conclusions, en particulier en droit public, si, à la lecture du mémoire, on comprend ce que veut la partie recourante (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3; 133 II 409 consid. 1.4 et 1.4.1). En raison de l'effet dévolutif complet du recours formé devant la juridiction cantonale, les conclusions dirigées contre les décisions de taxation de l'OIPM sont irrecevables (cf. ATF 146 II 335 consid. 1.1.2). Toutefois, quand bien même la recourante demande la réforme des décisions de taxation pour les périodes fiscales 2010 à 2013, il convient d'entrer en matière sur son recours. En effet, les motifs figurant dans le mémoire de recours déposé par la contribuable permettent de comprendre qu'elle s'en prend expressément au contenu de l'arrêt attaqué, par lequel la juridiction cantonale a confirmé les montants du bénéfice imposable arrêtés par l'OIPM pour les périodes fiscales 2010 à 2013 en matière d'ICC.

E. 1.3

Dès lors que la voie du recours en matière de droit public est ouverte, le recours constitutionnel subsidiaire est irrecevable (art. 113 LTF a contrario).

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Selon l' art. 106 al. 2 LTF toutefois, il n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid.

2.1). Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas son pouvoir d'examen se limite aux griefs constitutionnels dûment invoqués (cf. ATF 144 II 313 consid. 5.3; 134 II 207 consid. 2).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique 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 . La partie recourante 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, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF ; ATF 147 I 73 consid. 2.1; 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces deux conditions seraient réalisées. À défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 145 V 188 consid. 2; 137 II 353 consid. 5.1).

E. 3

En ce qui concerne les périodes fiscales litigieuses, l'ACI invoque l'art. 79 de la loi cantonale vaudoise du 28 octobre 2009 sur la procédure administrative (LPA-VD; RS/VD 173.36: "Contenu et forme du mémoire") pour soutenir que le recours cantonal de la Société est irrecevable en ce qui concerne la période fiscale 2013, de sorte que le recours en instance fédérale le serait aussi. Ce faisant, elle ne motive pas de façon claire et détaillée en quoi les juges précédents, qui ont considéré que la recourante semblait avoir contesté la décision sur réclamation pour les périodes fiscales 2010 à 2013, tout en laissant la question ouverte au regard de l'issue du litige, auraient appliqué le droit cantonal de manière à porter atteinte à un droit fondamental (consid. 2.1 supra). Il n'y a pas lieu de se prononcer plus avant sur le point de vue de l'intimée.

E. 4

Le litige porte sur le bénéfice imposable de la recourante en matière d'ICC pour les périodes fiscales 2010 à 2013. Compte tenu des motifs du recours, il convient de déterminer si la juridiction cantonale a nié à juste titre le droit de la Société de faire valoir la réévaluation de ses actifs immobiliers en neutralité fiscale dans le cadre d'un bilan fiscal pour prendre en considération l'imposition au titre de l'impôt sur les gains immobiliers de la plus-value immobilière issue de la vente de ses actions par l'un de ses actionnaires. Autrement dit, il s'agit d'examiner si la recourante a la possibilité d'activer en neutralité fiscale dans son bilan des réserves latentes qui ont déjà été imposées au titre de l'impôt spécial sur les gains immobiliers dans le chef de son actionnaire lors de la vente des titres.

E. 5.1

Dans un premier grief, la recourante reproche à la juridiction cantonale d'avoir constaté des faits de manière inexacte - qui auraient dû figurer dans la partie en fait de l'arrêt entrepris - lorsqu'elle a retenu qu'aucun immeuble n'a été vendu pendant les périodes fiscales litigieuses. Elle fait valoir qu'il ressortirait de manière évidente du dossier que des lots de copropriété, qui sont des immeubles au sens du droit civil, ont été vendus. Aussi, compte tenu de la constatation inexacte des faits "patente", la juridiction cantonale ne pouvait "en tirer aucune conséquence légale".

E. 5.2

On relèvera en premier lieu qu'aucune disposition légale n'impose aux juges d'énumérer les faits de manière exhaustive dans la partie en fait de l'arrêt attaqué; les faits considérés comme pertinents peuvent figurer dans la partie en droit en fonction des questions juridiques à trancher (arrêts 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 3.3 et les références; 2C_642/2014 du 22 novembre 2015 consid. 2, non publié in ATF 142 II 9). Il n'est donc pas contraire au droit (en particulier à l' art. 112 al. 1 let. b LTF) que le Tribunal cantonal n'ait pas indiqué tous les faits retenus dans la partie "en fait" de son arrêt. En second lieu, la recourante ne démontre pas en quoi les ventes d'immeubles pendant les périodes fiscales 2010 à 2013 - fait que l'ACI précise ne jamais avoir contesté - auraient une influence sur l'issue du litige. Elle se limite à affirmer que les juges précédents ne pouvaient tirer aucune conséquence légale de la constatation inexacte des faits, sans plus de précision, l'allégation présentée dans sa réplique, selon laquelle une constatation correcte des faits aurait conduit à retenir "le raisonnement tiré des jurisprudences du Tribunal fédéral" n'y changeant rien. Au demeurant, même si la juridiction cantonale a mentionné que "la recourante n'a pas vendu les immeubles au cours des périodes fiscales litigieuses" (consid. 7d p. 19 de l'arrêt attaqué), elle n'en a pas fait un critère déterminant pour apprécier le litige, puisqu'elle a rejeté le recours en raison de l'absence de base légale autorisant une réévaluation comptable des immeubles détenus par la recourante effectuée dans le cadre du bilan fiscal (consid. 6 infra). En conséquence, le grief est mal fondé.

E. 6

Le Tribunal cantonal a considéré que la recourante avait procédé à une réévaluation comptable des biens immobiliers dans un bilan fiscal et que cette réévaluation était imposable. Il a retenu que le principe de déterminance ne permettait en effet pas de s'écarter des comptes adoptés par la contribuable. Après avoir passé en revue diverses dispositions de la législation fédérale (cf. notamment art. 19 et 60 let. a LIFD), la cour cantonale a ensuite considéré qu'aucune règle correctrice propre au droit fiscal ne permettait en l'espèce d'admettre que la recourante pouvait - encore moins devait - réévaluer les réserves latentes qui avaient été imposées lors de la vente de ses parts par son ancien actionnaire. Le droit vaudois (système dualiste) prévoyait que la vente de la part d'une société immobilière (détenue dans sa fortune privée) par une personne physique était imposée au titre de l'impôt spécial sur les gains immobiliers et qu'un transfert ultérieur des immeubles devait être imposé dans le chapitre fiscal de la société, à titre d'impôt sur le bénéfice; une distribution de dividende ultérieure devait être également imposée auprès de l'actionnaire, et ce à titre d'impôt sur le revenu (avec l'application éventuelle de l'imposition partielle). Répondant à un grief de la recourante, les juges précédents ont par ailleurs retenu que le refus de l'intimée de permettre la réévaluation auprès de la recourante des réserves latentes en franchise d'impôt ne procédait pas d'un comportement contradictoire de l'autorité (art. 5 al. 3 Cst.), pas plus qu'il ne heurtait le principe de l'interdiction du dualisme de méthode. Selon ce principe, développé par la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. notamment arrêt 2C_355/2012 du 10 octobre 2012 consid. 3.1), il n'était pas possible dans le cas d'un même type de transfert ou dans la même procédure (fiscale) de recourir d'une part à une interprétation économique et d'autre part à une interprétation formelle (pour imposer deux fois le même substrat). Or le cas d'espèce était largement différent de celui jugé alors par le Tribunal fédéral, car la recourante n'avait en l'occurrence pas vendu d'immeubles mais avait procédé uniquement à une réévaluation comptable.

E. 7

La recourante conteste ce raisonnement. Bien qu'elle admette "qu'il n'existe pas explicitement de règles correctrices qui permettraient de procéder à l'établissement d'un bilan fiscal tenant compte de la plus-value déjà imposée" (dans le cadre de l'imposition de la vente des actions à titre d'impôt spécial sur le gain immobilier), la recourante se réfère néanmoins à des exemples prévus par la législation fédérale; elle objecte qu'il existerait en pratique de nombreuses situations dans lesquelles une réévaluation en neutralité fiscale est acceptée sans qu'une base légale le prévoie. De plus, la recourante, en se référant également à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_355/2012, soutient qu'en refusant d'admettre une réévaluation comptable en neutralité fiscale et donc de considérer "une réserve latente [déjà] imposée, la juridiction cantonale aurait violé l' art. 12 LHID . Enfin, la contribuable allègue que d'autres cantons, tels que celui de Genève, admettraient en pratique la possibilité d'activer en neutralité fiscale des réserves latentes, ce qui signifierait qu'"il n'est pas contraire au droit fiscal de pouvoir établir un bilan fiscal dans une telle situation".

E. 8.1

L' art. 57 LIFD (RS 642.11) prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 let. a, le bénéfice net imposable de la société comprend en particulier le solde du compte de résultats (let. a) et 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). L' art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance, "Massgeblichkeitsprinzip"), 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 ne peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable que lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent, parmi lesquelles figure l' art. 58 al. 1 let. b LIFD (ATF 147 II 209 consid. 3.1.1; 141 II 83 consid. 3.1). 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; cf. art. 24 al. 1 let. a LHID ; en droit cantonal vaudois, art. 94 al. 1 let. a de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; RS/VD 642.11]). À juste titre, la recourante ne conteste pas qu'il n'existe pas de règle correctrice spécifique de droit fédéral qui permettrait de se départir du bénéfice tel qu'il ressort de sa comptabilité et qui comprend la réévaluation comptable de ses immeubles.

E. 8.2

L' art. 12 LHID , cité par la contribuable, ne constitue pas non plus une telle disposition. D'après l' art. 12 al. 1 LHID , l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). L' art. 12 al. 2 LHID définit les aliénations imposables. En particulier, l' art. 12 al. 2 let. a LHID prévoit que sont assimilés à une aliénation, les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble. Selon sa teneur, cette disposition ne permet pas que la réévaluation comptable des immeubles en question puisse être exonérée de l'impôt sur le bénéfice de la

recourante, puisqu'il ne comporte pas de règle correctrice. Certes, avec l'art. 12 al. 2 let. a LHID, le législateur a instauré l'imposition résultant de la réalisation systématique du gain immobilier (approche économique), dans la mesure où des actes ayant les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble sont imposables ("wirtschaftliche Handänderung", cf. arrêt 2C_1044/2014 du 26 novembre 2015 consid. 3). Le seul fait que cette disposition réponde à une logique économique n'est en effet pas suffisant pour en déduire qu'il existerait un droit de réévaluer des actifs immobiliers tenant compte de réserves latentes imposées précédemment. En outre, la pratique de l'administration fiscale cantonale du canton de Genève (cf. Information N° 1/2023 du 27 janvier 2023 - Prise en compte des réserves latentes imposées suite à la vente d'une société immobilière), à laquelle se réfère la contribuable, ne lui est d'aucun secours faute de pertinence pour son cas.

E. 8.3

En outre, la recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle prétend que, dans d'autres domaines, des corrections pourraient être effectuées au bilan comptable sans qu'une base légale n'existât (ce qui aurait pour conséquence que l'exigence d'une règle correctrice spécifique ne s'appliquerait pas non plus à sa situation). En effet, contrairement à ce qu'elle soutient, les exemples auxquels elle se réfère reposent au contraire sur une règle correctrice spécifique. Ainsi, le cas de démembrement et de scission relève de l'art. 61 al. 1 let. b et d LIFD (disposition sur laquelle se fonde la Circulaire n° 5a du 1^{er} février 2022 de l'Administration fédérale des contributions; [ci-après: l'AFC]). S'agissant du cas spécifique des fonds de placement collectifs titulaires d'immeubles en propriété directe mentionné par la contribuable, le choix qui leur est laissé par l'AFC d'établir leur compte selon la loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs de capitaux (LPCC; RS 951.31) ou selon le CO (cf. Circulaire n° 25 de l'AFC du 23 février 2018 p. 5) ne constitue pas une règle correctrice des comptes statutaires. Enfin, l'exemple de la prestation appréciable en argent entre deux sociétés soeurs relève d'une allégation de la recourante, qui se limite à exposer une pratique qu'elle qualifie de "courante" de l'autorité fiscale sans préciser la source de ses affirmations.

E. 8.4

La recourante prétend encore à tort que le refus de réévaluer comptablement ses immeubles en neutralité fiscale contreviendrait à la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. arrêt 2C_355/2012 du 10 octobre 2012), parce que l'autorité fiscale ne pourrait pas à la fois imposer une première fois la vente des actions de la société (approche économique) puis une seconde fois lors de la vente des immeubles auprès de ce celle-ci (approche formelle). On rappellera en effet que dans cet arrêt, le Tribunal fédéral - bien que cet aspect ne fût pas litigieux -, a considéré que lors de la vente d'un immeuble par une société immobilière, il fallait tenir compte d'un éventuel transfert de propriété économique imposé auparavant pour des raisons de systématique fiscale ("steuersystematischen Gründen"). Ainsi, la plus-value déjà imposée devait être prise en compte en tant que réserve latente imposée lors du transfert de propriété du droit civil, qui correspondait à la vente de l'immeuble (arrêt 2C_355/2012 du 10 octobre 2012 consid. 3.1). Or, ainsi que l'a retenu à bon droit la cour cantonale, les circonstances du cas d'espèce sont différentes de celles de la cause précitée, puisque la recourante n'a pas procédé effectivement à la vente d'un immeuble mais s'est uniquement contentée de procéder à une réévaluation comptable. Du point de vue de la systématique fiscale, on peut se demander pourquoi la neutralité fiscale qui est

expressément admise dans l'arrêt 2C_355/2012 au moment de la vente effective ne pourrait pas déjà être admise en permettant la réévaluation comptable neutre fiscalement, puisqu'il s'agit du même procédé du point de vue économique. Un doute est permis quant à la portée du consid. 3.1 de l'arrêt cité, qui revient à créer une règle correctrice qui n'est pas fondée sur une base légale. En conséquence, contrairement à ce que soutient la recourante, on ne voit pas que la taxation litigieuse relèverait d'une violation de "l'interdiction du dualisme de méthode" en lien avec l' art. 5 al. 3 Cst. ou d'un comportement contradictoire de la part de l'autorité que la recourante déduit de manière générale de la jurisprudence précitée. Partant, le raisonnement des juges cantonaux échappe à toute critique sur cet aspect.

E. 8.5

Finalement, il n'y a pas lieu d'examiner plus avant les développements que la recourante présente en lien avec l'art. 75 LI - qui selon la juridiction cantonale prescrirait que la réserve latente imposée lors de la vente des actions devrait être prise en compte lors de la liquidation de la société -, cette disposition ne trouvant manifestement pas application en l'absence de toute liquidation de la recourante.

E. 9

Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 LTF).

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