

FR_GERICHTE 604 2013 96 vom 11. Mai 2015

FR Kantonsgericht, 2015-05-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2013_96

FR: FR_GERICHTE 604 2013 96 du 11 mai 2015

IT: FR_GERICHTE 604 2013 96 del 11 maggio 2015

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen

Erwägungen

E. 12

décembre 2013 également. L'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer sur le recours. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire. en droit I. Impôt fédéral direct (604 2013 96) 1. Le recours, déposé le 24 octobre 2013 contre une décision du 2 octobre 2013, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 2. a) En vertu de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD, le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice. Selon la let. b de la même disposition, il comprend également tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par

Tribunal cantonal TC Page 4 de 10 l'usage commercial, tels que, notamment, les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. b) Quiconque a l'obligation de faire inscrire sa raison de commerce au registre du commerce doit tenir et conserver, conformément aux principes de régularité, les livres exigés par la nature et l'étendue de ses affaires; ceux-ci refléteront à la fois la situation financière de l'entreprise, l'état des dettes et des créances se rattachant à l'exploitation, de même que le résultat des exercices annuels (art. 957 du code des obligations : CO, RS 220, dans son ancienne teneur encore applicable en l'espèce, le nouveau droit comptable étant entré en force à partir du 1er janvier 2013). Les prescriptions applicables résultent en particulier des art. 957 ss CO ainsi que toutes les normes spécifiques du droit des sociétés (voir art. 662 ss CO). Toute personne astreinte à tenir des livres doit dresser un inventaire, un compte d'exploitation et un bilan à la fin de chaque exercice annuel (art. 958 al. 1 CO). La comptabilité commerciale exigée par le droit des obligations sert de base au calcul du bénéfice imposable. La pratique fiscale suisse se fonde à cet effet sur le bilan commercial, également déterminant en droit fiscal (principe dit de la théorie du bilan), dès lors qu'il ne viole pas les dispositions impératives du droit commercial et respecte les règles particulières du droit fiscal relatives au calcul du bénéfice. A la différence des principes commerciaux de comptabilisation et d'évaluation qui fixent des valeurs maximales et de la doctrine de l'économie d'entreprise qui recherche les valeurs «justes», le droit fiscal vise à imposer le bénéfice périodique selon des règles d'évaluation qui lui sont propres. Il s'ensuit que les autorités fiscales examinent et, le cas échéant, modifient le bilan commercial annexé à la

déclaration fiscale sous deux points de vue: elles le corrigent lorsque les valeurs comptabilisées dépassent les valeurs maximales autorisées par le droit commercial mais aussi lorsqu'elles franchissent les valeurs limites minimales autorisées par le droit fiscal. c) Selon le droit commercial, la valeur de tous les éléments de l'actif ne peut figurer dans les livres pour un chiffre dépassant celui qu'ils représentent pour l'entreprise à la date du bilan (art. 960 al. 2 CO). En droit des sociétés, le principe général de prudence, prévu par l'art. 662a al. 2 ch. 3 CO, est complété et précisé par le principe d'imparité. En vertu de ce principe, seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels (principe de réalisation), alors qu'une charge doit en revanche être prise en considération même avant sa réalisation dès qu'elle est probable ou même éventuelle. Du point de vue de la protection du capital, ce mode de comptabilisation unilatéral ne pose pas de problème, il est même voulu, puisqu'il assure qu'en cas de doute, aucun bénéfice n'est inscrit dans les comptes (ni distribué) qui n'ait vraiment été réalisé et qu'ainsi, il ne reste à disposition des créanciers jamais moins, en tous les cas plus que le capital de garantie comptabilisé. Le principe de la valeur d'acquisition (du coût historique) est lié à ces principes; il s'applique en particulier à la comptabilisation des participations (art. 665a CO) et des titres (art. 667 CO) : l'évaluation a lieu en fonction des coûts historiques. Alors que les diminutions comptables des valeurs (amortissements et corrections de valeurs) sont admises voire nécessaires, les pures réévaluations comptables sont interdites, sauf rares exceptions (ainsi l'art. 670 CO) (TF, arrêt 2A.157/2001 du 11 mars 2002 traduit in RDAF 2002 II 131 ss consid. 2b et 2c et références citées; voir aussi arrêt 2C_1168/2013 du 30 juin 2014 consid. 3.1). 3. a) La valeur des actifs du bilan peut être ajustée par le biais d'amortissements ou de corrections de valeurs (souvent appelées provisions). Dans les deux cas, l'opération se fait à la charge du compte de pertes et profits, en diminuant le bénéfice brut.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 L'amortissement consiste à réduire la valeur comptable d'un élément de l'actif pour tenir compte de la moins-value qu'il a subie pendant l'exercice comptable ou la période de calcul. Il est irréversible, a un caractère définitif, car il correspond à une perte de valeur définitive à la date du bilan. Avec la correction de valeur, on tient compte d'une perte de valeur essentielle mais seulement temporaire du bien - en général il s'agit d'un actif circulant - en ouvrant au passif un compte correctif d'actif. Cet ajustement correspondant à une moins-value non définitive, il est réversible; il peut - et doit - donc être supprimé lorsqu'il n'est plus justifié par l'usage commercial, ce qui augmente alors d'autant le bénéfice brut. La terminologie étant peu précise, il est souvent qualifié de provision, notamment par la loi elle-même lorsqu'elle vise les risques de pertes sur des actifs circulants (voir l'al. 1 let. b des art. 29 et 63 LIFD). Pourtant, au sens propre, la provision ne se rapporte pas à un actif. Elle consiste à comptabiliser au passif un engagement attendu mais incertain ou dont le montant ne peut être déterminé avec précision. Comme la correction de valeur, la provision a un caractère provisoire; elle peut - et doit - donc être dissoute lorsqu'elle cesse d'être justifiée commercialement, parce que l'engagement est caduc ou se révèle moins important que prévu (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *System des Steuerrechts*, 5ème éd., Berne 2002, p. 254 ss; R. DANON in Yersin / Noël [édit.], *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008, ad art. 62 n. 7; M. REICH/M. ZÜGER in Zweifel / Athanas [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a*, Bâle 2000, ad art. 29 n. 4; P. LOCHER, *Kommentar zum DBG*, 1ère partie, Therwil/Bâle 2001, n. 2 s. ad art. 28, n. 12 et 25 ad art. 29; voir aussi RFJ 2001 p. 396 ss consid. 3). b) Les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés,

à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements. En général, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments (art. 62 al. 1 et 2 LIFD). On distingue les amortissements ordinaires des amortissements extraordinaires. Les premiers portent sur des biens qui s'usent par leur utilisation ou se dégradent. Ils prennent en compte la baisse de la valeur du bien depuis le moment où il est porté à l'actif (prix de revient soit prix d'acquisition ou coût de production) jusqu'à ce qu'il n'ait plus que la valeur résiduelle du matériau qui le compose. Les amortissements sont alors répartis de manière égale sur toute la période d'utilisation probable du bien, le plus souvent en appliquant des taux d'amortissement fixes. Les amortissements extraordinaires ont généralement pour objet des biens non soumis à usure. La dépréciation est due à des circonstances extraordinaires et non prévisibles commercialement telles que la chute des prix du marché, des événements dommageables inattendus, l'usure anormale des installations d'exploitation, des pertes sur des participations, des créances ou des avoirs ou encore une baisse exceptionnelle de la rentabilité de l'entreprise ou de certaines parties de celle-ci. L'amortissement équivaut alors à la différence entre la valeur pour laquelle le bien était comptabilisé jusque-là et sa valeur réelle (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, p. 254 ss; RFJ 2001 p. 396 ss consid. 4). En principe, les amortissements sont progressifs; un amortissement unique - on parle alors d'amortissement extraordinaire - est toutefois admissible à titre exceptionnel (TF, arrêt 2C_628/2010 du 28 juin 2011, consid. 6.4.1 et références citées). c) Les corrections de valeur sont subsumées sous la lettre b de l'alinéa 1 des articles 29 et 63 LIFD pour ce qui est des actifs circulants et sous la lettre c des mêmes dispositions s'agissant des actifs immobilisés. A l'instar des amortissements, elles doivent donc elles aussi être justifiées par l'usage commercial (art. 27 al. 1 et 2 let. a et 58 al. 1 let. b LIFD). Tel est le cas lorsqu'un bien

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 a subi une dépréciation effective. La jurisprudence admet également des corrections de valeur (envisagées ici dans le contexte des provisions) pour dépréciation imminente, au titre de risques de pertes. En revanche, un simple risque général de perte de valeur dans le futur ne justifie pas une telle correction; le montant comptabilisé à ce titre constitue une réserve (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, p. 257; P. LOCHER, n. 25, 31 ss ad art. 29 LIFD; RFJ 2001 p. 396 ss consid. 5). d) Les faits dont l'existence permettrait de conclure à la justification commerciale d'un amortissement, d'une provision ou d'une correction de valeur sont de nature à diminuer les impôts; ils doivent par conséquent être allégués et prouvés par le contribuable qui s'en prévaut (StE 1990 B 72.14.2 no 10 consid. 2b et StE 1994 B 72.14.2 no 16 consid. 1c; voir aussi M. REICH/M. ZÜGER, ad art. 29 n. 14 et références). 4. a) En l'espèce, la recourante justifie l'amortissement extraordinaire de 204'000 francs (équivalant au prix d'acquisition des parts sociales) en invoquant le fait que celles-ci, acquises dans la coopérative non pas pour investir mais pour obtenir des travaux de construction, ne sont pas remboursables conformément à l'art. 14 des statuts. Cela serait confirmé, selon elle, à l'art. 36 qui prévoit, lors de la dissolution de la coopérative, que le solde du produit de la liquidation ne peut revenir qu'à une société de même nature, à l'Etat de Vaud et/ou aux communes. La recourante estime qu'elle apporte ainsi la preuve de la justification commerciale de l'amortissement des parts sociales comptabilisé à la charge de l'exercice comptable pour la période fiscale 2011. De son côté, l'autorité intimée soutient dans ses observations sur le recours, que les titres en question ont

une valeur dès lors qu'ils peuvent être cédés comme le prévoit à l'art. 13 des statuts de la coopérative même si elle admet qu'elle n'est pas en mesure de déterminer si un marché potentiel existe pour le commerce de ces titres. Elle observe que l'art. 36 des statuts auquel se réfère la recourante précise aussi que l'excédent de liquidation ne peut être attribué qu'après extinction des dettes et remboursement des parts sociales. Concernant les amortissements admis lors des périodes précédentes, l'autorité intimée rappelle que la notion d'amortissement définitif ne peut concerner qu'un actif immobilisé. Selon elle, un amortissement sur des actifs circulants doit être assimilé à une correction de valeur pouvant, comme les provisions, être dissoute par l'autorité fiscale, si elle ne n'est plus justifiée. Elle relève qu'elle y a toutefois renoncé dans le cas particulier. Pour l'autorité intimée enfin, "L'argumentation de la recourante visant à expliquer le but de l'acquisition de ces parts sociales comme étant une obligation d'investissement dans des non-valeurs, renverrait en droit fiscal à l'ignorance de l'actif fictif à concurrence de la non-valeur. La comptabilisation d'un amortissement opéré sur un actif fictif ne serait pas admise en déduction du bénéfice imposable (art. 58 al.1 let. b LIFD, ATF 2A.475/2006 du 26.3.2007 consid. 5.3)". b) Il importe de constater tout d'abord que les parts sociales litigieuses constituent des actifs circulants, plus précisément des titres non cotés en bourse qui peuvent être évalués au plus à leur prix d'acquisition déduction faite - non pas des amortissements nécessaires - mais des corrections de valeur nécessaires (art. 667 CO). Toutefois, le droit fiscal ne reprend pas la distinction qu'opère le droit commercial entre amortissement (actif immobilisé de l'art. 665 CO) et correction de valeur (titres de l'art. 667 CO), mais se concentre plutôt sur le caractère définitif ou provisoire de la charge. Selon cette conception, un amortissement vise toute réduction de la valeur comptable d'un actif destinée à tenir compte d'une moins-value définitive, cela indépendamment du fait qu'il s'agisse d'un actif immobilisé ou circulant (R. DANON, ad art. 62 n. 7; voir aussi TF, arrêt 2C_628/2010 précité, consid. 6.4.1). C'est pourquoi, dans le cas particulier, il importe peu que la recourante ait comptabilisé, non pas une correction de valeur, mais un amortissement. En

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10 revanche, il convient d'examiner s'il est prouvé que les conditions de cet amortissement unique équivalant à la totalité du prix d'acquisition de titres en cause sont réalisées en l'occurrence alors même que, généralement, les amortissements extraordinaires sur des éléments de fortune nouvellement acquis ne sont en principe pas admis (voir P. LOCHER, ad art. 28 n. 47). c) La recourante a produit un document intitulé "Coopérative d'utilité publique C._____ fondée en 1995 Statuts" comportant les modifications intervenues jusqu'au 30 juin 2011 duquel il ressort notamment ce qui suit : "Article 3 La société a pour but l'amélioration des conditions de logement de la population et plus particulièrement de ses membres par la pratique de prix favorables et d'utilité publique, notamment dans le cadre de la construction, avec l'aide des pouvoirs publics, d'un immeuble sis "Rue C._____" à D._____ et qui sera érigé sur un droit distinct permanent accordé par l'Etat de Vaud. Les immeubles propriété de la société sont inaliénables, sauf décision contraire des deux tiers des associés. Ils ne pourront être loués qu'aux membres de la société et les constructions dont la société est propriétaire doivent être utilisées en permanence en tant que logements d'utilité publique. La société s'interdit toute opération spéculative et n'a pas d'activité lucrative. Article 9 §4 La propriété de parts sociales peut donner droit aux sociétaires de louer les logements de la société. Dès l'instant où il cesse d'être locataire, le sociétaire peut demander le remboursement aux conditions de l'article 14 ci-dessous. Article 13 Le sociétaire peut céder ses parts sociales à un tiers. Le transfert est subordonné au consentement du conseil d'administration et l'admission du

cessionnaire est soumise à toutes les conditions qui régissent l'acquisition de la qualité de sociétaire. Les droits et obligations attachés à la qualité de sociétaire ne passent au cessionnaire que lors de son admission. Article 14 Les parts sociales souscrites par les associés ne sont pas remboursables. Cependant et sous réserve des dispositions de l'article onze (relatif aux conditions de l'exclusion pour justes motifs), le sociétaire qui a acquis des parts sociales en vue de louer un logement propriété de la société et ayant effectivement occupé dit appartement, a droit au remboursement du montant nominal de ses parts sociales, à l'exclusion de l'agio, sauf le cas où il les a cédées à un tiers agréé par le conseil d'administration. Le conseil d'administration est en droit de décider que le remboursement sera ajourné jusqu'à l'expiration d'un délai de 3 ans au plus à compter de la date de sortie. La perte de la qualité de sociétaire prend néanmoins effet dès la date de sortie, même dans le cas où le remboursement de tout ou partie des parts est ajourné. En outre, le conseil d'administration établira un décompte pour le remboursement des frais occasionnés par le coopérateur locataire quittant son appartement et demandant le remboursement de sa part. Article 31 §4 Il n'est pas versé d'intérêt sur les montants des parts sociales. Article 36 Après extinction du passif et remboursement des parts sociales à leur valeur nominale s'il y a lieu en conformité à l'article quatorze alinéas deux, trois et quatre, le solde du produit de la liquidation sera attribué à une société de même nature respectant les buts stipulés à l'article trois ou à défaut, à l'Etat de Vaud et/ou aux Communes, ceci au prorata de leurs subventions à la construction." Quant aux comptes de la coopérative produits à l'appui du recours, sur lesquels l'autorité intimée se base pour faire valoir que le total des fonds propres de dite coopérative est plus élevé que la valeur nominale des parts sociales de sorte que ces parts sociales représentent un actif circulant

Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 pour la société pouvant être évalué au plus à sa valeur d'acquisition, ils font état, au passif du bilan, des fonds propres suivants : 31.12.2011
31.12.2010 Fonds propres 16'809'322.28 14'146'915.44 Capital social 16'690'000.00
14'068'000.00 Parts sociales fondateurs 73'500.00 61'500.00 Parts sociales entreprises
13'621'500.00 11'624'500.00 Parts sociales 2'995'000.00 2'382'000.00 Profits et pertes
119'322.28 78'915.44 Report au 01.01 78'915.44 34'357.09 Bénéfice de l'exercice 40'406.84
44'558.35 d) En l'occurrence, la recourante qui a la charge de la preuve, ne démontre pas qu'une circonstance exceptionnelle viendrait justifier l'amortissement unique de 204'000 francs qu'elle revendique pour ses parts sociales. Le fait qu'elle ait dû acquérir ces titres pour obtenir des travaux de construction, ou encore qu'il n'existe pas de marché pour leur revente selon la lettre du président de la coopérative datée du 15 octobre 2013, n'y change rien. La recourante dispose de parts sociales qu'elle ne peut certes pas se faire rembourser, mais qu'elle peut céder notamment à un associé locataire qui, lui, aura droit, le cas échéant, au remboursement de ses parts à la valeur nominale aux conditions de l'art. 14 des statuts. Par ailleurs, la recourante ne fait pas valoir que la situation financière de la coopérative se serait dégradée durant l'année 2011. Il s'ensuit que les parts sociales en cause n'ont pas subi de perte de valeur durable qui justifierait l'amortissement requis. A cela s'ajoute le fait que, comme le relève à juste titre l'autorité intimée dans ses observations sur le recours, si l'on suivait le point de vue de la recourante pour qui les titres litigieux sont des non-valeurs, l'on devrait dans ce cas également refuser l'amortissement requis. Il est en effet interdit de procéder à l'amortissement d'actifs fictifs, c'est-à-dire d'actifs qui dès l'origine n'ont aucune valeur ou une valeur surfaite (P. LOCHER, ad art. 28 LIFD n. 17, et les nombreux arrêts cités). C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a refusé la déduction de l'amortissement en cause. Partant, le recours est rejeté. 5. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de

procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 1'250 francs.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 10 II. Impôt cantonal (604 2013 97) 6. Le recours, déposé le 24 octobre 2013 contre une décision du 2 octobre 2013, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 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), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal 7. a) En droit cantonal, les sociétés anonymes sont soumises non seulement à l'impôt cantonal sur le bénéfice mais également à l'impôt sur le capital (art. 90 al. 1 let. a LICD, et art. 20 LHID). L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (24 al. 1 LHID et 99 al. 1 LICD). Pour définir le bénéfice imposable, le droit fiscal suisse se base sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 100 al. 1 let. a LICD). A ce solde sont ajoutés tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de profits et pertes qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, telles que, notamment, les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ainsi que les distributions ouvertes et dissimulées de bénéfices et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 24 al. 1 let. a LHID et 100 al. 1 let. b LICD). b) Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 2 à 4) sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé (art. 24 al. 1 let. a LHID). En présence de règles similaires, les considérants concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il s'ensuit que le refus de l'autorité intimée d'admettre l'amortissement unique opéré sur les titres de la recourante est confirmé. Le recours formé au niveau cantonal est rejeté également. 6. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 1'250 francs.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 10 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2013 96)

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