

VD_OMNI FI.1994.0071 vom 9. Januar 1995

VD Tribunal cantonal, 1995-01-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0071

FR: VD_OMNI FI.1994.0071 du 9 janvier 1995

IT: VD_OMNI FI.1994.0071 del 9 gennaio 1995

Regeste

c/Comm. cant. | L'imposition (auprès de l'aliénateur) du transfert d'actions d'une société immobilière au titre des gains immobiliers ne viole pas l'art. 4 Cst.; elle n'affecte de surcroît pas l'imposition de la société ou celle des revenus tirés de celle-ci par l'actionnaire (sous réserve dans ce dernier cas de l'art. 52 bis LI). Imposition sur la base de l'art. 54 al. 2 LI d'une réévaluation comptable d'un actif, en l'occurrence un immeuble.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 09.01.1995 FI.1994.0071

c/Comm. cant. | L'imposition (auprès de l'aliénateur) du transfert d'actions d'une société immobilière au titre des gains immobiliers ne viole pas l'art. 4 Cst.; elle n'affecte de surcroît pas l'imposition de la société ou celle des revenus tirés de celle-ci par l'actionnaire (sous réserve dans ce dernier cas de l'art. 52 bis LI). Imposition sur la base de l'art. 54 al. 2 LI d'une réévaluation comptable d'un actif, en l'occurrence un immeuble.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 9 janvier 1995 sur le recours interjeté par X. _____, représentée par son administrateur _____, _____ contre la décision rendue sur réclamation le 9 mai 1994 par la Commission cantonale des personnes morales concernant les impôts cantonaux et communaux 1991-1992. * * * * *
* * * * * Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Charles.-F. Constantin et M. Raymond Bech, assesseurs. Vu les faits suivants: A. La X. _____ a été créée avec siège à _____ le 22 mars 1956 avec un capital-actions de Fr. 50'000.- entièrement libéré. La société a pour but toutes opérations immobilières, soit achat, exploitation et vente de tous immeubles, bâtis ou non, la construction de bâtiments, ainsi que la gérance de tous immeubles. B. Le 2 mars 1990, les actions de cette société ont fait l'objet d'une vente. Cette transaction a donné lieu à la perception d'un impôt sur les gains immobiliers calculé sur la différence entre la valeur attribuée à l'immeuble dont la société était propriétaire lors de la vente (Fr. 3'500'000.-) et la valeur fiscale de l'immeuble cinq ans avant la vente (Fr. 2'150'000.-). Compte tenu aussi d'une commission de courtage de Fr. 115'000.-, le gain immobilier imposable a été arrêté à Fr. 1'235'000.-, conformément d'ailleurs à la déclaration déposée par les représentants des contribuables. Cette taxation n'a pas été contestée et est entrée en force. C. Une nouvelle transaction portant sur les mêmes actions est intervenue le 30 septembre 1990. Aucun gain immobilier imposable n'a été retenu lors de cette vente, la valeur attribuée à l'immeuble (Fr. 3'500'000.-) et le prix de revient résultant de la précédente transaction du 2 mars 1990 (Fr. 3'500'000.-) étant égaux. En fait, compte tenu des frais afférents à cette opération, il en est même résulté une perte de Fr. 16'600.-. D. Dans son bilan au 31 décembre 1990, la société a inscrit à l'actif sous la rubrique "Immobilisation" un poste de Fr. 2'055'000.- et en a crédité le compte courant de l'actionnaire. Le montant de Fr. 2'055'000.- correspond à

la différence entre la valeur attribuée à l'immeuble pour le calcul du gain immobilier imposable (Fr. 3'500'000.-) et la valeur comptable de cet immeuble (Fr. 1'445'000.-). Selon la société, cette écriture représenterait la " contre-prestation comptable de l'interprétation fiscale qui assimile la vente d'actions à une vente immobilière ". A son avis, il serait logique de tenir compte dans le cadre des comptes de la société de la valeur attribuée à l'immeuble lors de la vente des actions. Dans le même exercice 1990, l'actionnaire a prélevé Fr. 1'500'000.- sur son compte ensuite d'un prêt d'un même montant accordé par l'UBS à la société et garanti par une hypothèque en 2e rang. E. En vue des impôts cantonaux et communaux 1991-1992 (années de calcul 1989-1990), la société a déclaré un bénéfice net de Fr. 114'978.- pour 1989 et de Fr. 3'325.- pour 1990, soit en moyenne Fr. 59'151.-. Quant au capital, il s'élève, selon la déclaration à Fr. 117'469.-, chiffre représentant le capital-actions (Fr. 50'000.-), la réserve légale (Fr. 41'500.-) et le bénéfice reporté au 1er janvier 1991 (Fr. 25'969.-). F. L'autorité de taxation n'a pas accepté d'imposer la société sur la base de sa déclaration. Considérant que l'inscription d'un poste "Immobilisation" à l'actif du bilan au 31 décembre 1990 représente une réévaluation de l'immeuble, elle a repris le montant de Fr. 2'055'000.-. Elle a procédé, en outre, à une reprise d'intérêts passifs pour un montant de Fr. 73'532.- en 1990 en se fondant sur l'art. 59 ter LI. Ensuite de ces reprises, le bénéfice imposable a été arrêté à Fr. 1'123'400.- selon le calcul suivant: 1989 1990 Fr. Fr. Bénéfice déclaré 114'978 3'325 Intérêts passifs non déductibles - 73'532 Réévaluation d'immeuble - 2'055'000 114'978 2'131'857 Moyenne Fr. 1'123'417.- arrondi à Fr. 1'123'400.- Le capital imposable a été arrêté à Fr. 716'000.-, soit au tiers de l'estimation fiscale de l'immeuble de Fr. 2'150'000.- La taxation arrêtée sur ces bases a été notifiée le 15 octobre 1992. G. Cette taxation a fait l'objet d'une réclamation en date du 16 novembre 1992. La société s'oppose à la reprise du montant de Fr. 2'055'000.- porté par elle à l'actif de son bilan dans l'exercice 1990. Elle répète son argument selon lequel le nouveau compte " immobilisation représente la contre-prestation comptable de l'interprétation du fisc qui assimile une vente d'actions à une vente d'immeuble ". Il s'agirait " en fait d'une valeur immatérielle découlant directement des interprétations du fisc mais en aucun cas d'une revalorisation de l'immeuble ". La société demande en conclusion à être imposée sur la base de sa déclaration sans cependant se prononcer plus avant sur le calcul des intérêts non déductibles. Elle demande accessoirement que " soit tranché définitivement le problème de l'assimilation d'une S.I. à une vente de l'immeuble et les conséquences qui en découlent ". H. La Commission cantonale des personnes morales a admis très partiellement la réclamation. Elle a réduit le bénéfice imposable de Fr. 1'123'400.- à Fr. 1'094'000.- et porté le capital imposable de Fr. 716'000.- à Fr. 1'166'000.-. Ces modifications résultent des considérations suivantes : selon la pratique relative à l'art. 59 ter LI (formule 11'117), une société immobilière peut se référer à la valeur comptable des immeubles pour déterminer le capital minimum imposable lorsque cette valeur comptable est sensiblement supérieure à la valeur fiscale. C'est le cas en l'espèce, la valeur comptable étant de Fr. 3'500'000.- compte tenu de l'écriture de réévaluation de Fr. 2'055'000.-. Il en résulte une augmentation du capital imposable, lequel passe à Fr. 1'166'000.-. Il en résulte aussi une diminution des intérêts non déductibles, ceux-ci étant calculés sur la base d'un montant de dettes admises de Fr. 2'333'332.- (2/3 de Fr. 3'500'000.-) au lieu de Fr. 1'433'333.-. La reprise d'intérêts est ainsi ramenée de Fr. 73'532.- à Fr. 15'033.-. Le bénéfice imposable peut ainsi être calculé comme il suit : 1989 1990 Fr. Fr. Bénéfice selon déclaration 114'978 3'325 Intérêts passifs non déductibles - 15'033 Réévaluation d'immeuble - 2'055'000 Total 114'978 2'073'358

Moyenne Fr. 1'094'168.- arrondi à Fr. 1'094'100.- La réclamation a été rejetée pour le surplus, notamment en ce qui concerne le principe de l'imposition des gains immobiliers ensuite de la vente des actions d'une société immobilière et la reprise de la réévaluation comptable de Fr. 2'055'000.-. I. La décision de la Commission cantonale des personnes morales a été prise le 9 mai 1994. En date du 9 juin 1994, la société a recouru au Tribunal administratif contre cette décision. La recourante considère que la perception d'un impôt sur les gains immobiliers en cas de vente des actions d'une société immobilière sans que la société puisse procéder parallèlement à une réévaluation des immeubles viole les art. 4 Cst., 2 CC et constitue de la part du fisc un enrichissement illégitime selon l'art. 62 CO. Elle reprend ses arguments dans un mémoire complémentaire du 5 septembre 1994, dans sa détermination sur la réponse du 15 août 1994 de la Commission cantonale des personnes morales, laquelle conclut au rejet du recours. J. Par lettre du 8 novembre 1994, le juge instructeur a attiré l'attention des parties sur deux points dans le calcul du bénéfice imposable, en signalant que ceux-ci pouvaient être de nature à entraîner une reformatio in peius de la décision attaquée; l'autorité intimée, par lettre du 25 novembre 1994, a d'ailleurs expressément invité le tribunal à aggraver la taxation du bénéfice imposable. Interpellée, la recourante ne s'est pas déterminée une nouvelle fois. K. Le tribunal a statué sans fixer d'audience de débats. Considérant en droit: 1. Quant à la forme, le recours du 9 juin 1994 contre la décision du 9 mai 1994 a été formé par acte écrit et motivé dans le délai légal de l'art. 104, al. 2 LI par la recourante elle-même représentée par son administrateur unique, lequel l'engage par sa signature individuelle. Il est donc recevable. 2. Quant au fond, le litige porte sur la reprise d'un montant de Fr. 2'055'000.- porté au bilan de l'exercice 1990 par la société sous le titre "Immobilisations", ainsi que sur la reprise d'intérêts passifs, la société demandant à être imposée sur la base de sa déclaration. La taxation incriminée ne concerne donc pas un impôt sur les gains immobiliers. En fait, les autorités fiscales ont émis deux taxations pour l'impôt sur les gains immobiliers. La première en date du 12 juin 1990 à la suite d'une vente à laquelle l'actionnaire actuel et administrateur unique de la recourante n'était pas partie. Cette taxation portant sur un gain immobilier de Fr. 1'235'000.- (conformément à la déclaration des contribuables) est entrée en force sans que soit mis en question le principe de l'imposition ou le montant de l'impôt. La seconde décision, faisant suite à l'achat des actions de la S.I. par son actionnaire actuel, date du 4 avril 1991 et n'a retenu aucun gain immobilier imposable. On pourrait dès lors se demander s'il y a lieu d'entrer en matière sur un argument relatif à des taxations entrées en force, touchant de surcroît d'autres contribuables. Cependant, même en cas de réponse positive à cette question, le grief devrait de toute manière être rejeté, comme on le verra plus loin. 3. L'imposition des gains immobiliers est réglée, en droit fiscal vaudois, par les art. 40 à 52 bis LI. Aux termes de l'art. 40, 1er al. LI, l'impôt a pour objet l'aliénation d'immeubles situés dans le canton. L'art. 40, 2e al. LI précise ce qu'il faut entendre par aliénation selon l'al. 1er. On considère comme aliénation non seulement le transfert de la propriété directe d'un immeuble mais aussi tout acte " qui a pour effet de transférer à un tiers le pouvoir de disposition réel et économique d'un immeuble situé dans le canton ". La cession des actions d'une société immobilière donne à l'acquéreur un pouvoir de disposition économique sur les immeubles dont la société est propriétaire. Une telle cession peut donc être considérée comme une aliénation aux termes de la loi. L'art. 40, 2e al. LI mentionne d'ailleurs expressément comme aliénation " le transfert d'une ou plusieurs actions ou parts de sociétés immobilières ". Cette extension de la notion d'aliénation vise, d'une part, à assurer un traitement égal d'opérations ayant le

même effet économique et, d'autre part, à faire échec à des manoeuvres visant à éluder l'impôt. Sur le plan cantonal, aussi bien la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (arrêt G.G. du 20.7.1989) que le Tribunal administratif (arrêt P.D. du 17.03.1992) ont traité la vente du capital-actions d'une société immobilière comme un acte d'aliénation pouvant donner lieu à l'imposition du gain en capital au titre de l'impôt sur les gains immobiliers. D'autres autorités cantonales de recours ont pris la même position (TA, Argovie, STE, B 42.23, Nr 4, CCR, Fribourg, StE, B 42.23, Nr 5). Le Tribunal fédéral s'est lui aussi prononcé à diverses reprises dans le même sens. On citera notamment un arrêt concernant un contribuable vaudois (ATF 103 Ia 159). Selon la doctrine, on se trouve en présence d'une aliénation pouvant donner lieu à l'imposition au titre de gain en capital sur immeuble en cas de vente des actions de sociétés immobilières (J.- M. Rivier, Droit Fiscal Suisse, p. 152, E. Höhn, Interkantonaes Steuerrecht, 3e ed. 1993, p. 224 et ss, qui rapporte l'abondante jurisprudence du Tribunal fédéral sur ce sujet dans le domaine de la double imposition intercantonale). Au vu de la doctrine et de la jurisprudence rapportées ci-dessus, le Tribunal administratif rejette l'argument de la recourante selon lequel l'imposition du gain en capital au titre de l'impôt sur les gains immobiliers en cas de vente des actions d'une société immobilière violerait l'art. 4 Cst. (tel n'est pas le cas non plus si l'on prend en compte les conséquences de cette solution : mais ce point sera repris en détail plus bas, cons. 4 à 6). Cette imposition ne viole pas non plus l'art. 2 CC. On ne voit pas, en effet, comment les autorités fiscales pourraient commettre un abus de droit ou violer les règles de la bonne foi en procédant à une imposition sur la base de dispositions légales que la doctrine et les autorités de recours, y compris le Tribunal fédéral, trouvent conformes à l'art. 4 Cst. On voit encore moins bien en quoi il y aurait, dans les mêmes circonstances, enrichissement illégitime contraire à l'art. 62 CO, à supposer même que cette disposition soit applicable en droit administratif. 4.

L'assimilation du gain en capital résultant de la vente d'actions d'une société immobilière à un gain immobilier et son imposition comme tel ne signifie pas que l'on abandonne dans ce domaine le principe de la dualité société-actionnaire. L'impôt sur le gain immobilier reste un impôt sur le gain en capital réalisé par l'actionnaire. La société n'est pas affectée par les opérations d'achat ou de vente de ses actions pas plus que ne l'est toute autre société en cas de vente de ses actions donnant ouverture à l'imposition du gain en capital réalisé par un actionnaire vendeur. Dans un cas, comme dans l'autre, il n'y a pas, dans un système dualiste, double imposition dans le fait d'imposer l'actionnaire sur le gain en capital qu'il réalise en vendant ses titres et d'imposer la société en cas de réalisation d'un actif ou de comptabilisation de réserves latentes. Le fait qu'en cas de vente des actions d'une société immobilière on se réfère à la valeur fiscale de l'immeuble, propriété de la société, ainsi qu'à la part de l'immeuble dans le prix des actions pour calculer le bénéfice imposable ne modifie pas le caractère du gain en capital de l'actionnaire par rapport à la société. Ainsi, à supposer même que l'imposition d'un gain en capital au titre des gains immobiliers en cas de vente des actions d'une S.I. soit arbitraire (ce qui n'est pas le cas, comme on l'a vu), la position de la société ne serait pas modifiée. Cette dernière ne pourrait pas encore en tirer argument pour procéder à une réévaluation de son immeuble. 5.

L'imposition auprès de l'actionnaire d'un gain en capital réalisé lors de la vente de ses titres n'affecte pas l'imposition de la société, comme on vient de le voir. Cette imposition n'est pas arbitraire comme on vient aussi de l'expliquer. Elle ne l'est pas à condition que le même bénéfice ne soit pas imposé plusieurs fois successivement au gré des transactions portant sur les actions d'une même société. Pour cela, il faut que la valeur attribuée à l'immeuble comme prix de vente lors d'une aliénation des actions soit

retenu comme prix d'acquisition lors de l'aliénation suivante de ces mêmes titres. C'est le cas dans la pratique des autorités fiscales vaudoises ainsi qu'on a pu le constater dans le calcul du gain en capital résultant de la seconde transaction effectuée le 30 septembre 1990 (Faits, lettre C). 6.

Du fait de l'imposition d'un gain en capital réalisé lors de la vente d'actions d'une société, en l'espèce d'une société immobilière, on abandonne le système de l'imposition du revenu de l'actionnaire fondé sur la valeur nominale des titres pour adopter le système de l'imposition de l'augmentation de la valeur des titres par rapport au prix d'acquisition. Dans un tel système, il faut veiller à ce que le montant remboursé lors de la liquidation de la société ne soit compté comme revenu imposable que pour la différence entre le prix d'acquisition des actions et le montant de remboursement. Il serait arbitraire, en effet, que l'on cumule, au détriment du contribuable, les effets du système nominal et celui de l'augmentation de fortune en utilisant le second lors de transactions sur titres et le premier lors du remboursement de ces mêmes titres (ATF 109 Ia 97). La loi vaudoise est conforme à cette exigence. En effet, selon l'art. 52 bis LI " les gains imposés lors des ventes d'actions d'une société immobilière sont portés en diminution du revenu - au sens de l'article 20, alinéa 2, lettre e - de l'actionnaire qui liquide la société ". 7.

Il reste à voir si la réévaluation à laquelle la société a procédé est imposable comme telle. Selon l'art. 54, 1er al. LI, entrent en considération pour le calcul du bénéfice imposable le solde du compte de pertes et profits, compte tenu du solde de l'année précédente, ainsi que notamment " les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de pertes et profits, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation ". La réévaluation comptable représente la dissolution d'une réserve latente, dissolution valant réalisation. Cette dissolution se produit chaque fois que l'on augmente la valeur comptable d'un élément d'actif ou diminue la valeur comptable d'un passif. Il y a comptabilisation d'une plus-value, dès qu'une telle plus-value apparaît dans l'un ou l'autre des livres composant la comptabilité de l'entreprise. Si cette plus-value comptabilisée ne passe pas par le compte de pertes et profits, elle doit être ajoutée au solde de compte pour calculer le bénéfice imposable (J.- M. Rivier, Droit Fiscal Suisse, p. 230). L'inscription à l'actif du bilan sous la rubrique "Immobilisation" d'un montant de Fr. 2'055'000.-, montant représentant la différence entre la valeur de l'immeuble retenue pour calculer le bénéfice imposable réalisé par l'actionnaire lors de la vente de ses actions et la valeur comptable de l'immeuble représente une manifestation comptable de la réserve latente entraînant dès lors son imposition au titre du bénéfice de la société. 8.

On ne trouve ni dans la loi ni dans les arguments de la recourante des motifs permettant de renoncer à cette imposition.

a) La nouvelle valeur comptable de l'immeuble à la suite de cette réévaluation n'excède pas sa valeur réelle. On peut admettre dès lors que la plus-value est réelle et qu'elle peut être considérée comme acquise (J.- M. Rivier, op. cit., p. 230). La recourante elle-même considère que cette plus-value est si bien acquise qu'elle en a crédité la contrepartie au compte-courant de son actionnaire et que ce dernier a même opéré sur ce compte un prélèvement de Fr. 1'500'000.- en remplaçant son avance par un prêt bancaire. On remarque d'ailleurs en passant que la prestation de la société à l'actionnaire tient dans l'inscription d'un montant de Fr. 2'055'000.- à son crédit et non pas dans le prélèvement de Fr. 1'500'000.- sur ce compte. En fait, en faisant créditer son compte-courant d'un montant égal à la réévaluation, l'actionnaire et administrateur unique s'est approprié un revenu qui n'aurait dû normalement lui parvenir que sous la forme de dividende. b) Il ne s'agit pas d'une réserve latente qui aurait été imposée lors de sa constitution. c)

Aucun indice ne permet non plus de penser que la réserve latente dissoute par l'opération

comptable en question ait son origine dans un apport de la part d'actionnaires, au sens de l'art. 54, 2e al. LI. Il ressort au contraire du dossier, que l'immeuble en question a été acquis en 1956 lors la constitution de la société. La valeur fiscale de l'immeuble a été fixée à ce moment-là à Fr. 122'500.-. La recourante n'avance d'ailleurs aucun argument dans ce sens.

d) La recourante tente d'échapper aux conséquences de ses opérations comptables en soutenant qu'il " ne s'agit là que d'une écriture comptable essayant de traduire au mieux les interprétations fiscales ". Elle se réfère par là à une sorte d'unité fiscale entre l'actionnaire et la société qu'elle croit déceler dans le fait que le gain en capital réalisé lors de la vente d'actions d'une société immobilière est assimilé à un gain immobilier et imposé comme tel. On a déjà vu que cette argumentation n'est pas pertinente (considérants 3 à 6).

9. La recourante critique aussi implicitement la reprise d'intérêts passifs au titre de l'art. 59 ter LI en demandant à être taxée sur la base de sa déclaration. Elle n'avance cependant aucun argument sur ce point. Il apparaît néanmoins que le calcul opéré par l'autorité intimée est erroné sur deux points, l'un au détriment, le second en faveur du contribuable. Une erreur de plume, concernant l'exercice 1989, a tout d'abord entraîné la prise en considération d'un montant de Fr. 1'042.- à titre d'intérêts provenant d'actifs autres que les immeubles, alors que le montant figurant dans les comptes de la société s'élève à Fr. 2'042.-. La Commission cantonale des personnes morales a par ailleurs omis de prendre en compte des intérêts chirographaires par Fr. 8'270.45 perçus durant l'année de calcul 1990. Le montant du bénéfice net imposable s'établit dès lors comme suit : Bénéfice net imposable : 1989 fr. 1990 fr. intérêts débités à pertes et profits 65'000.-- 179'079.-- intérêts calculés sur les dettes admises : 2/3 de fr. 3'500'000.-- à 6.5% 151'666.-- 151'666.-- intérêts correspondant à la part des dettes non admises 27'413.-- - intérêts provenant d'actifs autres que les immeubles - 2'042.-- 4'110.-- 23'303.-- bénéfice net selon le chiffre 15 de la déclaration 114'978.-- 3'325.-- reprise du bénéfice de réévaluation de l'immeuble -.-- 2'055'000.-- bénéfice rectifié 114'978.-- 2'081'623.-- somme des deux années fr. 2'196'606.-- moyenne fr. 1'098'303.-- bénéfice imposable fr. 1'098'300.-- Le recours est dès lors rejeté, la taxation de la société recourante pour l'impôt cantonal et communal, période 1991-1992 étant même aggravée en ce sens que le bénéfice imposable est porté de Fr. 1'094'100.-- à Fr. 1'098'300.--. 10.

Vu l'issue du pourvoi, un émolument arrêté à Fr. 5'000.-- sera mis à la charge de la recourante déboutée (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision de la Commission cantonale des personnes morales, rendue sur réclamation le 9 mai 1994 concernant les impôt cantonaux et communaux 1991 et 1992 de la X._____, est réformée in peius en ce sens que le bénéfice imposable est arrêté à Fr. 1'098'300.--, dite décision étant confirmée pour le surplus. III. Un émolument de Fr. 5'000.-- (cinq mille francs) est mis à la charge de la recourante. fo/Lausanne, le 9 janvier 1995 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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