

VD_OMNI FI.1995.0126 vom 27. September 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-09-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0126

FR: VD_OMNI FI.1995.0126 du 27 septembre 1996

IT: VD_OMNI FI.1995.0126 del 27 settembre 1996

Regeste

c/ACI | Sans raisons objectives, on ne peut s'écarter de la clef de répartition globale d'une PPE lors de la vente d'une part d'étage. In casu, confirmation de la reprise à due concurrence résultant de la vente par la SA au fils de son actionnaire d'une part d'étage en-dessous du prix de revient.

Erwägungen

E. 1

lit. b AIFD) figurent les libéralités en faveur de tiers; par cette notion, il faut entendre toutes les libéralités spéciales faites aux actionnaires, aux membres de l'administration et aux organes de la direction, ainsi qu'à des tiers, si ces libéralités ont le caractère de distribution de bénéfice. La répartition de bénéfice dissimulée sera ainsi présumée lorsqu'aucune contre-prestation ne correspond à la prestation de la société, que cette disproportion était manifeste tant pour les organes de la société prestataire que pour le bénéficiaire, et lorsqu'enfin cette dernière favorise un membre de la société ou une personne touchant celui-ci de près. On doit ainsi admettre qu'il y a répartition de bénéfice dissimulée, en particulier lorsque la société acquiert des éléments de fortune à un prix surfait ou en aliène à un prix anormalement bas (v. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zurich 1985, p. 289 et ss., not. 291; v. aussi, Känzig, op. cit., ad art. 49 al. 1 lit. b AIFD, notes 73 à 75; v. également, Rivier, op. cit., p. 265 et ss; nombreuses références citées; v. aussi TA arrêt FI 94/058 du 15 mars 1995, consid. 2a). b) Pour apprécier le cas d'espèce, on retiendra tout d'abord que les recourants ne remettent pas en cause les chiffres retenus par l'autorité fiscale pour déterminer la valeur vénale de l'immeuble, soit 1'224'537 fr. 80; ils contestent en revanche le fait que ce montant serve à déterminer le prix de revient du lot vendu à D. _____, que l'ACI a arrêté, sur la base de 349/1000èmes, à 427'376 fr. 25. Pour eux, cette valeur est fonction du rapport entre la surface du bien-fonds et celle de l'appartement vendu, corrigée en fonction des aménagements ou de la situation. Postérieurement à l'audience, les recourants se sont ainsi livrés, par la plume du Bureau d'étude G. _____ SA, à des calculs selon lesquels il conviendrait d'attribuer à l'appartement vendu à D. _____ une quote-part de 300 millièmes, au lieu de 349 comme indiqué au feuillet du Registre foncier. Calculé sur cette base, le prix de revient serait ainsi de 367'500 fr., montant dont il convient de déduire 20'000 fr., en raison de la situation de l'appartement et 30'000 fr., soit le prix des travaux de finition laissés à la charge du futur acquéreur; le prix de revient de cet appartement serait en réalité ramené à 317'000 francs. aa) L'indication de la valeur de chaque part d'étage est un élément nécessaire de l'acte constitutif (v. Steinauer, Droits réels I, Berne 1985, nos 1152 et ss); bien qu'elle ne soit pas assimilable sans réserve à la part de copropriété sur un immeuble, la valeur en pour mille de la part d'étage correspond à l'étendue de cette part (ATF 116 II 55 = JT 1992 I 71 et ss not. 74-75; références citées). Il

existe plusieurs méthodes pour calculer en pour-mille la valeur des parts conformément à l'art. 712e al. 1 CCS et les intéressés jouissent sur ce point d'un large pouvoir d'appréciation (ATF 103 II 110 = JT 1978 I 226, not. 228; 116 II 55 = JT 1992 I 71 et ss, not. 75); outre les surfaces et les volumes, la plupart des méthodes prennent en considération d'autres facteurs, tels la disposition des pièces, la vue, les aménagements intérieurs (v. notamment Meier-Hayoz/Rey, Berner Kommentar, Berne 1987, ad art. 712e CCS, nos 20 et 21). Mais, au contraire de la valeur vénale, sujette à variations, cette valeur est en revanche établie pour durer (v. Friedrich, in RNR 1973, 144); aussi, dès qu'elles sont fixées dans l'acte constitutif, les parts ne peuvent être modifiées qu'avec le consentement de tous les intéressés (action en rectification; art. 712e al. 2 CCS), même si la répartition, arrêtée avant la construction (v. art. 33c ORF), doit être modifiée après son achèvement (v. sur ce point ATF 118 II 291). Sans raisons objectives, il est par conséquent difficile de s'écarter de la clef de répartition globale d'une PPE (ATF 116 II 55 = JT 1992 I 71 et ss, not. 77); tel est en particulier le cas lorsque la vente suit de près, comme en l'espèce, la constitution de la PPE et qu'aucun investissement propre au lot considéré n'est intervenu dans l'intervalle. bb) Les recourants soutiennent que la répartition des millièmes arrêtée dans l'acte constitutif de PPE ne correspond pas à la réalité. A l'appui de leur raisonnement, ils exposent que l'aménagement d'un surcomble dans l'appartement au niveau supérieur aurait une influence directe sur cette répartition; ils soutiennent à cet effet que la surface habitable de cet appartement serait agrandie de 40 m². Or, les pièces produites par les recourants postérieurement à l'audience, ni leurs explications ne sont à cet égard concluantes; contrairement aux affirmations de B. _____ en audience, on constate en effet que le surcomble en question n'est, à teneur de l'autorisation municipale, pas habitable. On ne voit guère comment l'aménagement d'un surcomble non habitable permettrait de s'écarter de manière substantielle de la présomption résultant de la clef de répartition de la PPE. cc) En second lieu, les recourants s'en prennent, d'une part, à la situation de l'appartement du rez-de-chaussée, d'autre part, à l'état de finition dans lequel ce dernier se trouvait lorsque D. _____ en a fait l'acquisition; pour eux, ces deux facteurs influencent à la baisse le prix de vente de cet appartement. Par le premier argument, les recourants font en réalité valoir une raison supplémentaire pour s'écarter de la répartition initiale des millièmes de parts de PPE; or, dans leurs explications finales, les recourants se contentent d'indiquer qu'un montant de 20'000 francs devait être déduit de la valeur du lot, compte tenu de sa position. Ce faisant, ils ont perdu de vue que ce facteur avait déjà été pris en considération lors de la fixation des parts en pour-mille; l'absence, comme la présence d'un point de vue peut en effet contribuer à la fixation des valeurs lors de l'acte constitutif (cf. Meier-Hayoz/Rey, ibid.). Par ailleurs, on peut admettre que la jouissance exclusive du jardin attenant à cet appartement, telle qu'elle ressort du feuillet du registre foncier, compense dans une large mesure la diminution éventuelle de valeur qui résulterait de la position défavorable de ce dernier dans l'immeuble. Quant au second argument, les chiffres avancés par les recourants (30'000 fr. de finitions mis à la charge de l'acquéreur) ne sont pas confirmés en totalité par les déclarations du D. _____. En audience, celui-ci a indiqué avoir fait agrandir la cheminée d'origine, fait poser les plinthes et achevé les aménagements extérieurs. On peut d'emblée écarter le premier poste, fruit d'un désir personnel, qui n'aurait de toute façon pas pu être mis à la charge du vendeur. On peut en revanche tenir compte de deux postes suivants, pour constater toutefois qu'ils ne sauraient à eux seuls représenter une moins-value de 30'000 francs par rapport au prix de vente. c) La vente incriminée a eu lieu en 1990. Or, à la lecture des documents produits, on constate que la société avait bouclé l'exercice au 31

décembre 1989, seul connu d'elle au moment de la vente, avec un bénéfice d'exploitation de 6'179 fr.; l'exercice 1990 s'est achevé quant à lui par une perte de 27'663 fr. 60. Il est vrai qu'au bilan, la société avait un engagement hypothécaire, à cette dernière date, de 670'000 francs; toutefois, ce dernier n'était exigible qu'à long terme et les intérêts semblent avoir été payés sans difficultés apparentes. Par ailleurs, la société disposait encore d'une marge d'autofinancement lui permettant de faire face à ses obligations, notamment hypothécaires. La société ne semblait pas, à cette époque, dans des difficultés telles qu'elle ait été contrainte d'aliéner des biens au prix de revient, sans réaliser le moindre bénéfice. Par ailleurs, en réponse à l'objection de la recourante consistant à prétendre que les deux autres appartements n'ont pas été vendus, il faut bien constater que la promotion commerciale de l'opération s'est limitée à des contacts avec le locataire étranger de l'appartement du premier étage, qui aurait, selon B. _____ offert 900'000 francs pour l'achat de son appartement (400'000 fr.) et celui de l'étage supérieur (500'000 fr.); n'ayant pas obtenu l'autorisation d'acquérir et le mouvement ascendant des taux hypothécaires ayant entre-temps commencé, cette vente ne s'est finalement pas réalisée. Si B. _____ a indiqué qu'il aurait pu, quelques années auparavant, vendre ces deux appartements pour 1'500'000 francs, il a toutefois admis ne pas avoir formulé d'autres offres en vue d'aliéner ces derniers. d) Dans ces conditions, il faut donc admettre que la vente à D. _____, au prix de 300'000 francs, est, objectivement, en-dessous de la réalité; cela ne pouvait échapper aux organes de la société recourante qui ont ainsi intentionnellement avantagé le fils de l'actionnaire de celle-ci (v. arrêt FI 94/058 précité, consid. 1bc). La reprise sera ainsi confirmée tant chez la société que chez l'actionnaire; une prestation appréciable en argent faite par une société à un tiers proche de l'actionnaire repose en effet sur une donation de l'actionnaire à ce tiers et doit être imposée auprès de celui-là. Le fait qu'une prestation soit versée directement au tiers ne change rien, car la libéralité passe juridiquement par l'actionnaire qui seul, en raison de son droit de participation et de sa position dominante, peut ordonner l'attribution de ce montant à une personne qui lui est proche (ATF du 2 avril 1996, dans la cause ACI c/ TA VD, F. et E. F. SA et G. F., consid. 7b, références citées; cf. également arrêts FI 94/106 du 5 octobre 1995; FI 95/067 du 19 mars 1996; v. aussi Archives 30, p. 101 et ss, notamment 104). 4. Enfin, selon L'ACI, les époux B. _____ auraient eu besoin, pour justifier les mouvements effectués durant la période de calcul 1991-1992, d'une source de revenus supplémentaire de 245'000 fr. par rapport à ceux déclarés. Selon les calculs qu'elle a produits (annexe A) avec ses écritures, l'autorité fiscale a estimé à -297'821 fr. le montant des "sorties" des époux durant toute la période en cause, sur la base des mouvements enregistrés; on note en particulier un mouvement de titres de 207'675 fr., parmi lesquels un crédit de 318'817 fr. provenant de la vente d'un portefeuille de titres H. _____, dont l'ACI a estimé qu'elle avait dégagé un bénéfice de 100'000 fr., partiellement compensé par les pertes provenant d'autres opérations. L'ACI a donc effectué le calcul suivant: - sorties période de calcul 1991-1992: 297'821 fr. - minimum vital (2'000 fr. x 48 mois): 48'000 fr. - total train de vie, idem période: 345'821 fr. - bénéfice estimé ventes de titres H. _____: -100'000 fr. - total revenu manquant non déclaré: 245'821 fr. (arrondi à 245'000 fr.). Ce dernier montant a donc été ajouté au revenu déclaré durant la période de taxation 1993-1994 par les époux. B. _____ justifie son train de vie durant cette période par une avance de 300'000 fr. que lui aurait faite son frère I. _____, en faveur duquel il a signé, le 22 janvier 1989, une reconnaissance de dette. Il conteste avoir réalisé davantage de revenus que ceux figurant dans la déclaration des époux. a) Lorsque l'autorité de taxation a des doutes quant à l'exactitude de la déclaration d'impôt, elle doit, en vertu des art. 88

AIFD, 130 al. 1 LIFD et 90 al. 1 LI, élucider les faits et recueillir les preuves nécessaires. Conformément aux art. 89 al. 2 AIFD, 126 al. 2 LIFD et 90 al. 2 LI, le contribuable doit produire, à la demande de l'autorité de taxation, les livres comptables, les documents et pièces justificatives en sa possession; celle-ci peut alors apprécier les preuves librement sur la base des éléments recueillis dans la procédure et selon son intime conviction. Lorsqu'elle n'est pas convaincue de l'exactitude de la déclaration d'impôts au terme de l'appréciation des preuves, l'autorité doit procéder à une taxation d'office (art. 92 AIFD, 130 LIFD et 97 LI). L'évolution de la fortune est, dans ce cadre, un moyen d'estimer le revenu du contribuable; en pareille hypothèse, il faut comparer sa fortune au début et à la fin de la période de calcul en y ajoutant ses dépenses présumées (v. Rivier, Droit fiscal suisse, op. cit., p. 308 et ss not. 317 et 320, références citées). b) Il ressort de l'échange de correspondance produit que l'autorité intimée a prié le recourant de lui fournir plusieurs renseignements au sujet des éléments figurant dans la déclaration des époux, en particulier en relation avec l'évolution de la fortune et des dettes. aa) Dans le cadre de l'examen des pièces, l'autorité intimée a ainsi constaté la disparité entre le train de vie du contribuable et le revenu déclaré durant la période 1991-1992, ce que le recourant a expliqué, son courrier du 14 août 1995 en témoigne, par la mise à disposition de 300'000 fr. par son frère I. _____, à la suite d'une opération d'achat non réalisée; l'ACI a donc requis la production de tous les justificatifs. Estimant que ces derniers n'avaient pas une valeur probante suffisante pour justifier le train de vie du contribuable durant cette période, elle n'a pas pris en considération les quatre pièces produites, sur lesquelles le recourant se fonde à nouveau céans pour contester la reprise effectuée. bb) En audience, B. _____ a expliqué avoir reçu de son frère I. _____, lequel réside aux Z. _____ depuis de nombreuses années, une somme de 300'000 francs que celui-ci avait touchée en vendant un terrain dont il était propriétaire à Belmont-sur-Lausanne. Dans un premier temps, I. _____ destinait ce montant à l'acquisition d'un appartement dans un immeuble que B. _____ avait fait construire à W. _____. Contraint de demeurer aux Z. _____ en raison du décès prématuré de sa belle-fille, I. _____ aurait finalement renoncé à cet achat, tout en laissant à son frère la jouissance des fonds prêtés et pour lequel celui-ci a effectivement signé, le 22 janvier 1989, une reconnaissance de dette. B. _____ a indiqué avoir mis cette somme dans son coffre, à son domicile - son frère ayant renoncé à exiger un intérêt - et avoir utilisé cette dernière pour le règlement de ses propres dettes, parmi lesquelles figurerait le versement à E. _____ de la garantie dont il est question au considérant 2 du présent arrêt. S'il avait suivi le raisonnement des recourants, le tribunal aurait constaté qu'à teneur des pièces produites et notamment de la déclaration d'impôt des époux B. _____ pour la période de taxation 1991-1992, figurait bien sous la rubrique concernée, la dette contractée auprès de I. _____. Or, tel n'est pas le cas; les recourants n'ont produit aucune pièce, notamment bancaire, attestant du reçu de la somme qu'ils soutiennent avoir reçu en prêt de I. _____; par ailleurs, le tribunal estime peu plausible le fait que B. _____, qui à cette époque disposait de plusieurs comptes en banque et avait procédé à des opérations sur titres, conserve en son domicile, plusieurs mois durant, une somme aussi importante, sans la faire fructifier. Il paraît difficile d'admettre, dans ces conditions, que les recourants, auxquels ce fardeau incombait, ont sur ce point rapporté la preuve que les revenus déclarés durant la période de calcul 1989-1990, leur ont permis, hormis le bénéfice de 100'000 fr. provenant de la vente de titres, de faire face aux dépenses évaluées durant la même période à 345'000 francs au total. cc) Il résulte de ce qui précède que la reprise opérée par l'ACI dans les revenus déclarés par les époux B. _____ durant la période de taxation 1991-1992 doit

être maintenue. 5. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à admettre partiellement le recours. Les décisions du 13 novembre 1995 notifiées à A._____ SA en ce qui concerne les rappels d'impôt cantonal et communal et l'impôt fédéral direct dus pour la période 1991-1992 seront modifiées, en ce sens qu'aucune reprise ne sera opérée en relation avec la provision de 40'000 francs ouverte dans les livres de la société en relation avec l'affaire E._____; le dossier sera donc retourné à l'autorité intimée pour nouvelles décisions dans le sens du considérant 2 ci-dessus. Au surplus, les quatre décisions seront confirmées. Les recourants succombant sur deux de leurs griefs, il se justifie, au vu des circonstances, de percevoir un émolument, lequel sera toutefois réduit à 4'000 francs. Au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.

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