

VD_OMNI FI.1996.0088 vom 17. Juni 1997

VD Tribunal cantonal, 1997-06-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0088

FR: VD_OMNI FI.1996.0088 du 17 juin 1997

IT: VD_OMNI FI.1996.0088 del 17 giugno 1997

Regeste

c/ACI | Distinction parmi les travaux effectués à l'intérieur de la salle de bains d'une villa, entre frais d'entretien et de remplacement, engagés pour maintenir la valeur de l'immeuble, déductibles, et dépenses d'amélioration qui augmentent cette valeur, non déductibles.

Erwägungen

E. 1

lit. b LI) 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 grève indûment son compte de profits et pertes en octroyant à ses actionnaires des salaires excessifs ou en leur remboursant des frais injustifiés (v. Masshardt, op. cit., p. 289 et ss., not. 291; v. aussi, Känzig, Die direkte Bundessteuer, Bâle 1992, 2ème éd., tome II, ad art. 49 al. 1 lit. b AIFD, notes 73 à 75, 82 et 83; v. également, Rivier, op. cit., p. 265 et ss not. 269; nombreuses références citées). Parmi les nombreux exemples que renferme la jurisprudence, on retient ici la prise en charge par la société de frais privés d'automobile (v. arrêts FI 93/121 du 9 novembre 1994; 95/016 du 15 janvier 1996) ou celle de primes d'assurances contractées par l'actionnaire (v. FI 93/046 du 5 mai 1994). bb) Les dépenses fictives, comptabilisées comme telles, doivent donc être reprises aussi bien dans la société que chez l'actionnaire bénéficiaire, car celui-ci est présumé avoir perçu ces montants, à titre de dividende dissimulé (cf arrêt FI 94/106 du

E. 5

octobre 1995; cf aussi Archives 30, p. 101 et ss notamment 104). Il s'agit là d'une conséquence de la distinction, sur le plan fiscal comme sur le plan civil, entre la société et son actionnaire unique, qui conduit à une double imposition économique (cf ATF du 4 avril 1995, dans la cause J. et J. SA contre TA VD et ACI). b) Pour s'opposer à la reprise opérée en totalité, aussi bien dans les écritures de la société que dans la déclaration de son actionnaire, mais à concurrence du leasing seulement, les recourants ont invoqué le fait que ce véhicule de luxe avait été choisi au sein du parc automobile du Garage E***** SA, à Lausanne, concessionnaire de marques aussi prestigieuses que ***** et ***** , en contrepartie de l'adjudication de travaux dans l'immeuble de cette dernière à X. _____ SA. aa) On relève tout d'abord que les recourants, sur lesquels pèse le fardeau de la preuve de leur allégué, n'établissent pas en quoi l'acquisition de ce véhicule était lié à la réalisation

d'une contre-affaire. Les pièces produites le 7 janvier 1997, soit notamment deux factures datées respectivement du 14 juillet et du 17 novembre 1994, doivent être appréciées avec la plus grande prudence. Il paraît certes fort surprenant qu'une entreprise de construction accepte de s'engager à hauteur de 130'000 francs sur la mise à disposition d'un véhicule, en contrepartie de l'adjudication de 175'000 francs de travaux; en audience, X. _____ a cependant précisé que, en contrepartie de l'acquisition de ce véhicule, il s'est vu adjuger des travaux par le garage précité sans que ce dernier les mette au préalable en soumission. Les recourants ont par ailleurs eux-mêmes établis que le leasing remontait au 23 mars 1990, alors que ces travaux de serrurerie ont été commandés le 18 janvier 1994. Par ailleurs, c'est une société tierce, G***** SA, à Neuchâtel, qui apparaît comme fournisseur du véhicule dans le contrat du 23 mars 1990; on ignore si cette dernière est effectivement actionnaire du garage ou si le leasing a été passé par Garage E***** SA pour le compte d'un tiers fournisseur. Enfin, on ignore pour quel motif X. _____ SA a repris le contrat passé entre G***** SA et l'institut de leasing H*****. Quoiqu'interpellés à ce sujet, les recourants n'ont guère apporté d'éclaircissement sur ces différents points. bb) A titre de comparaison, la commission de recours en matière d'impôt du canton de Zurich s'est, dans un prononcé du 30 août 1990 (publié in StE 1991, B 72.13.22, Nr. 20), penchée sur l'admissibilité de la prise en considération, dans les frais généraux de l'entreprise, de l'amortissement de deux véhicules de marque BMW, modèles 535 et 635, servant aux déplacements du directeur et de son épouse, ces derniers pouvant être qualifiés de véhicules de luxe. Or, s'agissant du second véhicule, cette juridiction a refusé de prendre les frais en considération, estimant qu'il s'agissait là clairement d'une automobile somptuaire appartenant à la catégorie supérieure de la marque en question, citant précisément, parmi d'autres exemples de véhicules dont le prix de vente dépasse 100'000 francs, ceux de la marque D***** (cons. 2b). Le tribunal partage ces conclusions; sans risque de se tromper, on peut en effet qualifier avec l'autorité intimée une D***** d'une valeur de 130'000 francs de véhicule de luxe, même pour une entreprise de construction florissante, par opposition à un véhicule affecté au déplacement de cadres de cette dernière. En audience, X. _____ a indiqué que le Garage E***** n'était, à cette époque en tous cas, concessionnaire que de véhicules de cette catégorie; il a ajouté avoir dû porter son choix sur un véhicule de cette marque pour ne pas avoir à prendre une *****. Dans le cas d'espèce, on ne peut certes pas nier que ce véhicule ait pu être utile à X. _____, en dehors des loisirs de celui-ci, dans l'exercice de son activité de gestion et de représentation; le contribuable a indiqué en audience avoir eu des contacts grâce à ce véhicule et l'avoir utilisé, non pas sur des chantiers, mais dans le cadre de l'acquisition de nouveaux clients. On relève par ailleurs qu'X. _____ s'est, pour son activité professionnelle quotidienne, servi de préférence de son véhicule personnel, de marque Alfa-Romeo. Cela dit, la nécessité pour l'entreprise de disposer d'un véhicule de marque D***** n'est de loin pas démontrée; pour une entreprise de construction, le fait d'utiliser de façon épisodique une voiture de ce type ne saurait transformer celle-ci en un véhicule de service, ce qui aurait en revanche pu être le cas pour une limousine ou un véhicule break d'une marque moins prestigieuse (v., par comparaison, ibid., cons. 2a). cc) Il faut donc admettre que l'on a affaire ici à une dépense somptuaire de l'actionnaire sans aucun rapport avec l'entreprise. Force est dès lors de conclure, avec l'autorité intimée, que la prise en charge par la société des frais liés à la mise à disposition et à l'entretien d'un tel véhicule a bien quelque chose d'insolite, ce que l'usage commercial ne saurait en aucun cas justifier (v. aussi StE 1993 B 101.21 Nr. 12, cité par l'ACI). L'on se trouve bien en présence d'une distribution dissimulée de

bénéfices, s'agissant de la prise en charge par la société des frais de leasing. On remarque d'ailleurs que les recourants ont renoncé à remettre en cause la correction, opérée dans les comptes à concurrence de 3'000 francs de 1990 à 1992, en relation avec l'assurance, les frais d'essence, les impôts et les frais d'entretien dudit véhicule. Ainsi, la reprise opérée par l'ACI, tant au bilan de X. _____ SA que dans la déclaration des époux X. _____, et ce à hauteur de 2'268 francs par mois depuis avril 1990 (périodes fiscales 1991-1992 et 1993-1994), est pleinement justifiée et doit être confirmée. c) Les recourants s'en prennent aux pénalités infligées en relation avec l'opération décrite ci-dessus, au moins implicitement, puisqu'ils s'en prennent à la reprise elle-même, que l'autorité intimée, on le verra, a majorée de 10%, en application de l'art. 128 al. 2 lit. a LI. aa) La comptabilisation par la société de frais privés constitue une soustraction et même une soustraction qualifiée (v. dans ce sens StE 1994, B 101.2, Nr. 16). Il n'y a donc pas lieu de revenir sur le principe même de l'amende qui ne souffre en l'occurrence guère de discussion. bb) On rappellera que le droit fiscal vaudois prévoit, lorsque la contravention est constatée avant la fin de la période de taxation concernée, qu'une majoration de 10 % des éléments soustraits doit être ajoutée aux éléments imposables rectifiés de la période de taxation (art. 128 al. 2 lit. a LI). Dans le cas d'espèce, le contrôle à l'encontre de chacun des contribuables concernés a débuté avant le 31 décembre 1992; c'est donc à juste titre que l'autorité intimée a majoré les éléments dont la soustraction a été constatée. On constate, à teneur de l'avis de prochaine clôture notifié le 19 juillet 1996 à chaque contribuable concerné, que, durant la période 1991-1992, la reprise effectuée dans les comptes de X. _____ SA est de 35'291 francs (exercice octobre 1989/septembre 1990), y compris la reprise contestée de 13'608 francs (2'268 fr. x 6 mois); durant la même période, une reprise de 16'876 francs a été opérée dans la déclaration des époux X. _____ (année de calcul 1990), dont 13'608 francs correspondant au leasing de la D*****. Pour chacun d'entre eux, cette reprise a fait l'objet d'une majoration de 10%, ce qui est correct. Quant à la période 1993-1994 (exercices octobre 1990/septembre 1991 et octobre 1991/septembre 1992), la reprise du leasing de la D***** (27'216 francs x 2) a également fait l'objet, pour chaque contribuable, d'une majoration de 10%, ce qui est correct. 5. Enfin, l'autorité intimée a repris, dans la déclaration des époux X. _____ relative à la période 1993-1994, le montant de 23'108 francs, porté en tant que déduction du revenu, au titre de travaux effectués courant 1991; pour l'ACI, ces travaux apportent une plus-value à l'immeuble dont les époux sont propriétaires à A*****. Les époux X. _____ contestent cette reprise; pour eux, il s'est agi d'exécuter essentiellement des travaux de réparation et d'entretien à la suite de problèmes d'écoulement constatés dans leur salle de bains. Les contribuables conviennent toutefois de ce que le remplacement d'un meuble et de la baignoire d'origine par des éléments plus perfectionnés apporte une plus-value de 3'000 francs; ils admettent ainsi la reprise à due concurrence de ce dernier montant. a) Aux termes de l'art. 23 al. 1 lit. d LI, les frais d'entretien et d'administration des immeubles sont déduits du revenu. L'art. 24 LI exclut en revanche la défalcation des "dépenses pour l'acquisition ou l'amélioration de biens". En substance, on rappellera que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les frais d'entretien sont les dépenses faites en vue de maintenir ou de rétablir la valeur du patrimoine immobilier du contribuable (ATF 99 Ib 362 ss, in RDAF 1975, p. 177 ss; 103 Ib 197; 107 Ib 22; 108 Ib 316; v. aussi Revue fiscale 1987, p. 270). Tant la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après: CCRI; cf. prononcés 89/36 et 89/57, du 7 février 1991, en les causes Br. et Lae.; 28/89, du 20 mars 1991, Sch. et 90/30, du 23 août 1991, Da.), que le Tribunal administratif (v. arrêts FI 92/079, du 5 août 1994, FI 93/178 du

29 décembre 1994, FI 95/074 du 4 janvier 1996) s'en sont tenus aux principes dégagés à cet égard par le Tribunal fédéral. Pour établir la distinction entre les frais d'entretien et les dépenses d'amélioration, on se fonde en conséquence sur la valeur de l'immeuble au moment de son entrée dans le patrimoine du contribuable. Cette valeur dépend également du degré d'entretien du bâtiment. Seules les dépenses nécessaires à rétablir ou maintenir l'état d'entretien lors de l'acquisition de l'immeuble sont en principe déductibles, à l'exclusion des frais consentis par le contribuable pour améliorer cet état, qui représentent des dépenses d'amélioration (RDAF 1982, p. 151). b) Dans le cas d'espèce, on constate que les époux X. _____ ont acquis, chacun pour une moitié, clefs en mains, l'immeuble sis chemin _____, à A _____, en 1986; cet immeuble, sur lequel une villa venait d'être bâtie, a été estimé fiscalement à 419'500 francs durant la période 1987-1988. A l'appui de leurs explications, les contribuables ont produit un courrier de l'architecte F. _____; cette lettre résume les problèmes auxquels ces derniers ont dû faire face et énonce les solutions qui y ont été apportées; en substance, on retient dudit courrier que les canalisations de la salle de bains ont effectivement dû être refaites, bien que la construction fût récente. aa) Au cours de son audition par le tribunal, F. _____ a indiqué avoir été requis par les époux X. _____ de donner à ceux-ci son avis sur l'objet qu'ils convoitaient à l'époque, sans toutefois qu'une expertise ne soit nécessaire; le témoin a confirmé que les époux X. _____ avaient, par la suite, rencontré des problèmes avec la salle de bains. Le témoin a en outre ajouté qu'à sa connaissance, les époux X. _____ n'avaient pas agi en garantie contre le vendeur; or, force est d'admettre que cette action serait aujourd'hui de toute façon prescrite. Quant aux travaux effectués, les recourants ont contesté avoir apporté une plus-value excédant 3'000 francs; l'ACI a cependant rappelé qu'il s'est également agi pour eux de poser un plafond tendu, d'installer une baignoire en marbre, avec système de massage et d'aménager le chauffage par le sol. Interpellé sur ce point, X. _____ a rappelé en audience qu'en achetant la villa clefs en mains, les époux n'avaient pas eu le choix des matériaux d'origine; or, ils n'ont fait que remplacer ce qui avait été endommagé, à l'exception de l'installation de massage. Quant au principe de la déduction elle-même, les représentants de l'ACI ont, en définitive, admis en audience le fait que les époux X. _____ aient dû engager des frais pour maintenir la valeur de leur immeuble, soit des frais d'entretien, tout en s'étonnant de ce qu'ils n'aient pas agi contre le vendeur. bb) De ce qui précède, on retient, parmi les travaux effectués dans la salle de bains et non admis à titre de frais d'entretien ou de remplacement, dont la liste a été produite par l'ACI, que les trois prestations mises en exergue par l'ACI en audience et dont il a été question au paragraphe précédent, à savoir l'installation d'une baignoire neuve avec système de massage, la fourniture et la pose d'un plafond tendu et l'aménagement d'un chauffage au sol constituent des travaux d'amélioration, à tout le moins en partie. Compte tenu de l'objet de ces prestations, il en effet s'agit de dépenses qui augmentent la valeur de l'immeuble et qui, à ce titre, ne peuvent être déduites du revenu du contribuable. Pris ensemble, ces trois postes représentent 7'384 fr.20, soit le tiers environ du coût total des travaux; on admettra cependant la déductibilité du coût du remplacement par les recourants de la baignoire d'origine, de sorte que, si elle doit être confirmée, la reprise sera limitée à 6'000 francs, la déduction étant admise pour la différence, soit 17'108 fr. 6. Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à admettre partiellement les deux recours. La décision notifiée à X. _____ SA sera annulée et la cause renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants du présent arrêt. Dans cette dernière, l'ACI devra déterminer à nouveau le bénéficiaire imposable de X. _____ SA, ce pour toutes les

périodes incriminées, après avoir pris en compte la provision pour l'impôt déductible dans le cadre du premier exercice social. La décision notifiée aux époux X. _____ sera confirmée en tant qu'elle concerne les périodes 1987-1988 à 1991-1992; en revanche, il y a lieu de l'annuler en tant qu'elle a trait à la période 1993-1994; l'autorité intimée devra, dans sa nouvelle décision, admettre la déduction du revenu imposable des époux X. _____ durant cette dernière période des frais d'entretien de l'immeuble à concurrence de 17'108 francs. Au vu des circonstances, il s'impose de réduire le montant de l'émolument judiciaire; X. _____ SA verra ainsi mis à sa charge un émolument de 1'500 francs, celui à charge des époux X. _____ étant réduit à 600 francs. Au surplus, il ne sera pas alloué de dépens (art. 55 LJPA).

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