

VD_OMNI FI.1998.0061 vom 28. Oktober 1998

VD Tribunal cantonal, 1998-10-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0061

FR: VD_OMNI FI.1998.0061 du 28 octobre 1998

IT: VD_OMNI FI.1998.0061 del 28 ottobre 1998

Regeste

c/ACI | Le point de départ du délai de prescription du droit de taxer prévu à l'art. 98a al. 4 LI est la fin de la période de taxation en cours au moment où un gain en capital imposable est réalisé (confirmation de jurisprudence).

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 28.10.1998 FI.1998.0061

c/ACI | Le point de départ du délai de prescription du droit de taxer prévu à l'art. 98a al. 4 LI est la fin de la période de taxation en cours au moment où un gain en capital imposable est réalisé (confirmation de jurisprudence).

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 28 octobre 1998 sur le recours interjeté par X. _____, représenté par l'avocat Antoine Berthoud, rue de la Corraterie 14, 1211 Genève contre la décision de l'Administration cantonale des impôts du 27 avril 1998 (impôt sur les bénéfiques en capital) * * * * * Composition de la section: M. Jacques Giroud, président; M. Philippe Maillard et M. Dino Venezia, assesseurs. Vu les faits suivants: A. _____ A. _____ et X. _____ ont été associés dans la société en nom collectif Y. _____ (ci-après la Y. _____). Celle-ci exerçait son activité dans les cantons de Vaud et de Fribourg, ainsi qu'à Genève, où elle avait son siège à Chêne-Bourg. Le 16 décembre 1985, les associés sont convenus de vendre les actifs de la Y. _____ dans le domaine du nettoyage des vêtements, de se partager le prix et de mettre fin à la société au 31 décembre 1986. Ladite vente est intervenue par contrats des 30 juin et 4 septembre 1986 conclus avec les sociétés anonymes Y. _____ SA et Dombac SA. Le prix a été fixé à 10 millions de francs, auquel s'ajoutait une somme à fixer en fonction du résultat des années suivantes. Le transfert a eu lieu avec effet au 31 décembre 1985. Selon un document intitulé "Détail des actifs et passifs faisant l'objet de la reprise de biens", la valeur des actifs repris par Y. _____ SA a été modifiée par rapport à ce qui figurait au bilan de la Y. _____ au 31 décembre 1985; c'est ainsi que le poste "Goodwill" a été augmenté de 2'222'818 fr. et que les postes "Matériel" "Véhicules" "Mobilier" et "Installations" ont été augmentés de 3'071'649 francs. Au premier janvier 1986, le bilan de la Y. _____ faisait apparaître à l'actif deux immeubles, l'un à Vevey, pour 322'409 fr., et l'autre à Nyon, pour 82'640 francs. Par acte du 26 octobre 1987, A. _____ s'est vu attribuer la propriété de l'immeuble de Nyon dans le cadre de la liquidation de la Y. _____, cela pour un prix correspondant à la moitié de sa valeur comptable. Par acte du 25 novembre 1987, X. _____ s'est quant à lui vu attribuer l'immeuble de Vevey pour un prix correspondant à la moitié d'une valeur fixée par les associés à 912'640 francs. B. _____ Le 19 janvier 1988, X. _____ a déposé une déclaration d'impôt pour la période 1987-1988 en n'annonçant aucun revenu en qualité d'indépendant pour les années 1985 et 1986. Le 7 décembre 1990, la Commission d'impôt

de Lausanne lui a adressé une décision de taxation intermédiaire motivée par la cessation de son activité indépendante au 31 décembre 1985. Le même jour, elle lui a adressé une décision de taxation en matière de bénéfices en capital, laquelle exposait comme suit la détermination des éléments imposables : Goodwill : ajustement 2'222'818 Préciput 15% en faveur de Genève 333'333 Les pour-cent sont établis sur la base des chiffres d'affaires localisés, soit : GE : 69,235% VD : 29,069% 1'307'770

549'647 + 333'333 1'641'103 FR : 1,666% 31'469 Préciput Vaud : par associé : fr. 549'647 = 2 274'823 Immeubles : Nyon 0 Vevey : montant de l'aliénation / valeur comptable net fr. 912'640 322'400 fr. 590'230 par associé : fr. 590'230 = 2 295'115 Montant total soumis à l'impôt spécial sur les bénéfices en capital, sous réserve de la décision AVS 569'938 Arrondi à 569'900 Au taux global selon information de l'Autorité fiscale genevoise 3'113'500 C.

X. _____ a formé le 20 décembre 1990 une réclamation contre la taxation en matière de bénéfices en capital susmentionnée. L'Administration cantonale des impôts (ci-après ACI) l'a écartée par décision du 27 avril 1998, tout en augmentant à 803'700 fr. le montant soumis à l'impôt sur les bénéfices en capital; elle a alors fait porter la taxation sur une réévaluation du poste comptable "Mobilier, matériels et installations" d'un montant de 3'071'649 francs. X. _____ a saisi le Tribunal administratif par actes des 28 mai et 17 juillet 1998 en concluant à ce qu'il soit libéré de tout impôt. L'ACI s'est déterminée par lettre du 25 août 1998 en concluant au rejet du recours. Les moyens invoqués de part et d'autre seront repris ci-dessous dans la mesure utile. Considérant en droit: 1.

L'art. 29 al. 1 LI prévoit qu'un impôt unique et distinct de l'impôt ordinaire sur le revenu est perçu notamment en cas de taxation intermédiaire sur certains bénéfices mentionnés à l'art. 20 lit. c LI. Il s'agit selon cette disposition des bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation et du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale ainsi les bénéfices de réévaluation. L'autorité intimée a appliqué ces règles au recourant en considérant que, pour une quote-part afférente au canton de Vaud, il avait réalisé un gain en capital imposable d'une part en raison d'une revalorisation comptable de certains postes de la comptabilité de la Y. _____, d'autre part à l'occasion du transfert d'un immeuble dans sa fortune privée. 2. Le recourant soutient tout d'abord que le droit de taxer est prescrit à plusieurs égards. a) Selon l'art. 98a al. 4 LI, une prescription absolue de ce droit intervient douze ans après la fin de la période de taxation. Pour le recourant, le point de départ de ce délai est en l'espèce la fin de l'année 1998, à savoir le moment où le gain en capital imposable a été réalisé. C'est cependant mal interpréter la disposition précitée, qui se réfère non pas à la survenance du fait générateur de l'impôt mais à la fin de la période de taxation. Certes la règle est-elle taillée pour l'imposition ordinaire, dans le cadre de laquelle une taxation intervient tous les deux ans (art. 69 al. 1 LI), tandis qu'en matière de bénéfice en capital ou de gains immobiliers, l'imposition est opérée immédiatement (art. 69 al. 2 LI); la notion de période de taxation est ainsi sans rapport avec l'institution de l'impôt unique de l'art. 29 LI ou celle de l'impôt sur les gains immobiliers de l'art. 40 LI. On pourrait ainsi être tenté d'interpréter l'art. 98 al. 4 LI de façon à l'adapter à ses cas d'application : s'agissant de l'imposition ordinaire, l'interprétation littérale prévaudrait, tandis qu'en cas d'impôt unique, les mots "période de taxation" devraient laisser la place, comme seule cohérente et adaptée, à la notion de moment de l'imposition (cf. un exemple d'une telle démarche in StE 1993, B 92.9 n. 3, où le Tribunal administratif zurichois, appelé à computer le délai de prescription d'un rappel d'impôt sur les gains immobiliers a interprété une disposition générale sur la prescription des rappels d'impôt en ce sens que celle-ci débutait non pas à la fin de l'année

fiscale au cours de laquelle l'imposition avait été omise, comme prévu par le texte légal, mais dès la survenance du fait générateur de l'impôt). Un tel procédé se heurte cependant à la lettre de l'art. 98a al. 4 LI, dont le sens ne peut qu'être clair puisque la notion de "période de taxation" à laquelle il est fait appel est définie par la loi elle-même à l'art. 73 al. 2 LI ("La période de taxation suit la période fiscale"). Rien ne permettant au surplus d'admettre que le régime institué par la lettre de l'art. 98a al. 4 LI ne correspond pas à ce qui a été voulu par le législateur, on ne saurait interpréter cette norme contra litteram. Force est ainsi de s'en tenir à un point de départ de la prescription absolue après la fin d'une période de taxation de deux ans. Le Tribunal administratif a déjà jugé dans ce sens dans son arrêt du 27 janvier 1993 dans la cause FI 92/0085 et n'a pas été contredit par le Tribunal fédéral statuant sur recours de droit public le 14 mars 1995 (2P. 91/1993). Savoir quelle période de taxation il fallait prendre en compte, celle qui était en cours au moment de la survenance du fait générateur de l'impôt ou la suivante, avait été laissé indécis dans cette jurisprudence : le Tribunal administratif l'a complétée dans son arrêt du 4 novembre 1997 dans la cause FI 97/120 en considérant que la période de taxation déterminante coïncidait avec celle durant laquelle le gain à imposer était réalisé (cf. également FI 97/0013 du 9 septembre 1997 et FI 97/0116 du 14 mai 1998). b) Le recourant tient encore pour acquise la prescription relative du droit de taxer prévue à l'art. 98a al. 1 LI. Il est vrai que cette prescription, d'une durée de quatre ans, n'a pas été interrompue entre la réclamation du 20 décembre 1990 et la décision attaquée du 27 avril 1998. Mais elle a été suspendue durant la procédure de réclamation et de recours, comme prévu à l'art. 98a al. 2 lit. a LI. Contrairement à ce que prétend le recourant, une telle suspension ne permet pas de prolonger indéfiniment l'effet de la prescription, compte tenu du délai absolu de douze ans de l'art. 98a al. 4 LI. Qu'aucune taxation n'ait été opérée avant le 27 avril 1998 sur la revalorisation de certains actifs ne change rien à ce qui précède : la réclamation formée par le contribuable a eu cet effet que le droit d'entreprendre une taxation nouvelle a été prolongé en faveur du fisc. 3.

Le recourant soutient enfin qu'en procédant à une taxation d'une réévaluation du poste comptable "matériels, mobiliers, installations", l'autorité intimée a violé le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Pour lui, cette réévaluation n'a concerné que le canton de Genève, où la Y._____ détenait du matériel de prix, à l'exclusion notamment du canton de Vaud, où les magasins exploités par elle ne comportaient que des actifs sans valeur. Une telle conception pourrait valoir s'il s'agissait d'imposer la fortune d'une entreprise intercantonale. Tous les biens se trouvant par hypothèse sur le territoire du canton du siège social, ce canton serait seul habilité à prélever un impôt, quelle que soit la méthode utilisée pour répartir la matière imposable entre les différents cantons; selon la méthode directe, on rechercherait le pourcentage des actifs comptables de chaque canton par rapport aux actifs totaux pour trouver que le canton du siège détient la totalité de ceux-ci; selon la méthode dite indirecte, on attribuerait au seul siège la totalité des actifs en raison de leur lien géographique (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 1998, p 382). En l'espèce toutefois, l'impôt sur les gains en capital en cause ne frappe pas la fortune de l'entreprise mais le bénéfice ou revenu qui est apparu à sa liquidation. Or, ce revenu, qui n'a pu naître qu'avec l'activité de chacun des établissements situés dans divers cantons est réparti différemment de la fortune : selon la méthode indirecte utilisée ici, il est attribué à chacun des établissements sis dans ces cantons en proportion du chiffre d'affaires qu'il réalise par rapport au chiffre d'affaires total (Oberson, op. cit., p. 383). Peu importe ainsi la nature du poste du bilan ayant fait l'objet de la réévaluation litigieuse : s'agissant du bénéfice que celle-ci fait apparaître, une répartition s'impose entre les différents cantons

intéressés. C'est ainsi à tort que le recourant entend l'attribuer au seul canton de Genève. Ce qui précède vaut également s'agissant d'une réévaluation du poste "goodwill" , pour laquelle le recourant nie à tort au canton de Vaud un droit à l'imposition. En particulier, le fait que ce poste ait été attribué au canton de Genève dans le cadre d'une répartition effectuée en 1984 des éléments de fortune de la Y._____ corrobore la distinction opérée ci-dessus entre fortune et revenu. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision rendue le 27 avril 1998 par l'Administration cantonale des impôts est confirmée. III. Les frais du présent arrêt sont mis à la charge de X._____, par fr. 5'000.-- (cinq mille) francs. sa/Lausanne, le 28 octobre 1998 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.