

VD_OMNI FI.1999.0053 vom 7. Dezember 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-12-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1999.0053

FR: VD_OMNI FI.1999.0053 du 7 décembre 1999

IT: VD_OMNI FI.1999.0053 del 7 dicembre 1999

Regeste

c/SSCM | L'art. 207 LIFD permet uniquement une réduction de l'IFD sur le bénéfice de liquidation que réalise une société immobilière et sur le revenu de son actionnaire; il n'a en revanche aucun effet sur l'assiette de l'impôt sur le revenu, ni par conséquent sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir.

Erwägungen

E. 11

juillet 1958, le Conseil fédéral rappelait que, par le paiement de la taxe d'exemption, les hommes qui n'accomplissent pas entièrement le service prévu par la loi sont appelés à apporter une contribution supplémentaire sous la forme d'une prestation pécuniaire correspondant à leurs moyens (v. FF 1958 II 349 et ss, not. 377). La législation en la matière a, certes, été modifiée à plusieurs reprises; le postulat originaire du législateur, a sur ce point, cependant été conservé. Initialement, la loi fédérale du 12 juin 1959 sur la taxe d'exemption du service militaire (ci-après: LTEM), distinguait la taxe personnelle de la taxe sur le revenu (art. 10), cette dernière devant être adaptée à la capacité économique de l'assujetti (v. FF 1958 II 377 et ss). Aussi, l'objet de la taxe était, vu l'art. 11 al. 1 LTEM, le revenu net total provenant d'une activité professionnelle, le rendement de la fortune et d'autres sources de recettes; il était toutefois précisé, à l'alinéa 3, que les prescriptions concernant la détermination d'un impôt fédéral sur le revenu net s'appliquaient en la matière. Ce texte a été modifié une première fois le 22 juin 1979 (v. RO 1979 II 1733). L'art. 11 al. 1 issu de cette modification a conservé pour l'essentiel le texte en vigueur jusqu'alors, tout en étendant son champ d'application aux revenus obtenus à l'étranger, s'ils ne sont pas soumis aux impôts suisses sur le revenu; l'al. 2 prévoit qu'au demeurant, "le revenu net doit être déterminé selon les prescriptions qui s'appliquent à l'impôt fédéral direct sur le revenu pour l'année d'assujettissement" . A teneur du texte actuellement en vigueur, soit l'art. 11 découlant de la nouvelle du 17 juin 1994 - la loi porte désormais sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir (ci-après: LTEO) -, celle-ci est perçue , "selon la législation sur l'impôt fédéral direct, sur le revenu net total que l'assujetti réalise en Suisse et à l'étranger" . Cette disposition, en vigueur depuis le 1er janvier 1995, se réfère aux articles 16 et ss LIFD, lesquels définissent le revenu net imposable pour l'impôt fédéral direct (cf. dans le même sens, Peter R. Walti, Der schweizerische Militarpflichtersatz, Zürich 1979, Nr. 289-290; cet auteur traite cependant de l'ancien texte, lequel se référait pour sa part à l'art. 21 al. 1 AIFD pour la définition du revenu net de l'assujetti). b) La taxe d'exemption de l'obligation de servir est déterminée en fonction du revenu annuel que réalise l'assujetti durant l'année de taxation; elle n'est cependant pas fixée selon ses propres critères, l'impôt fédéral direct servant, en règle générale, de base de calcul à sa détermination. S'agissant de la taxation, l'art. 26 al. 2 LTEO précise que si, "pour toute l'année d'assujettissement,

l'assujetti doit acquitter l'impôt fédéral direct sur le revenu total, la taxe est fixée d'après les bases déterminantes pour cet impôt". Cette disposition, également issue de la modification du 17 juin 1994, reprend dans une large mesure l'ancien art. 26 al. 2 LTEM, introduit par la nouvelle du 22 juin 1979, qui consacrait alors le principe issu du texte de 1959, selon lequel la taxe devait être calculée en principe au moyen des dossiers fiscaux fédéraux et subsidiairement d'après les dossiers fiscaux cantonaux (v. art. 26 al. 2 et 3 anciens, in RO 1959 II 2097); seule la distinction opérée dans l'ancien texte entre la taxe personnelle et la taxe sur le revenu a été supprimée dans la modification de 1994. Il s'agit d'une disposition d'ordre procédural qui définit la période de taxation à l'image de l'art. 40 LIFD. La période de calcul est, pour sa part, définie à l'art. 8 OTE; pour les assujettis tenus de payer l'impôt fédéral direct sur la totalité du revenu réalisé durant toute l'année d'assujettissement, la période de calcul est celle déterminante pour l'impôt fédéral direct (al. 1). Il ne découle pas de l'art. 26 al. 2 LTEM que l'assiette de la taxe d'exemption doit nécessairement être celle de l'impôt sur le revenu selon l'IFD; la jurisprudence est plutôt nuancée sur ce point. Dans un ATF non publié du 9 mars 1988, D. c/Commission de recours ZH, le Tribunal fédéral a en effet rappelé que l'art. 26 al. 2 LTEM ne stipulait pas que la taxation définitive pour l'impôt fédéral direct devait servir de base de calcul de la taxe, mais prévoyait uniquement que cette dernière soit fixée d'après les "bases déterminantes" pour cet impôt, notion introduite par le législateur de 1979 (v. FF 1978 II 945). Cette précision est importante; elle traduit la volonté du législateur fédéral qui, à l'origine, s'est inspiré, pour des motifs d'ordre pratique, autant que faire se peut de la législation concernant les impôts directs dans le choix des critères exprimant la capacité économique du contribuable (FF 1958 II 349 et ss, not. 379); aussi a-t-il prévu un système permettant d'utiliser pour la taxe militaire les données fournies par les taxations opérées par les autorités cantonales compétentes en matière d'impôt fédéral direct (ibid., 382; v. en outre, Walti, op. cit., Nr. 412). 2. Le litige porte dans le cas d'espèce sur l'assiette de la taxation. Pour le recourant, à l'inverse de l'autorité intimée et de l'AFC, on doit nécessairement tenir compte dans le calcul de la taxe d'exemption 1997 du fait que sa part d'impôt fédéral direct pour la même année, a en tant qu'elle a trait à l'excédent de liquidation de la SI X. _____, été ramenée à 25%, ce en vertu de l'art. 207 al. 1 et 2 LIFD à teneur duquel: "L'impôt sur le bénéfice en capital réalisé, lors du transfert d'un immeuble à l'actionnaire, par une société immobilière fondée avant l'entrée en vigueur de la présente loi, est réduit de 75 pour cent, si la société est dissoute." "L'impôt sur l'excédent de liquidation obtenu par l'actionnaire est réduit dans la même proportion." a) Pour le législateur, cette disposition, introduite lors de l'entrée en vigueur le 1er janvier 1995, de la LIFD, a essentiellement pour but de permettre aux fonds de placement qui détiennent des immeubles par l'intermédiaire de sociétés immobilières, de les reprendre en nom propre; elle a pour effet de ramener à 25% le bénéfice que réaliseraient ces dernières en transférant un immeuble à leur actionnaire (v. FF 1983 III 1 et ss, not. 250-251). En substance, on rappellera qu'il s'agit d'une disposition transitoire de la LIFD, adoptée dans le but de faciliter, d'une part, la liquidation des sociétés immobilières, lesquelles ont accumulé avec les années une charge fiscale latente, souvent importante, d'autre part, le retour en propriété directe des actionnaires d'immeubles détenus par elles (cf. pour plus de détails, Raoul Oberson, L'immeuble et le droit fiscal, Bâle/Genève/Munich 1999, pp. 206 et ss). La réduction de l'impôt sur le bénéfice en capital et sur l'excédent de liquidation en résultant pour l'actionnaire est accordée uniquement si la société immobilière est liquidée et radiée du registre du commerce (art. 207 al. 3 LIFD; v. en outre, Peter Agner/ Beat Jung/ Gotthard Steinemann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, ad 207

LIFD, Nr. 3 & 5, s. 530-531). b) Contrairement à ce que le recourant semble déduire d'une lecture au demeurant hâtive de la loi, la plus-value comptable pour la société liquidée et l'excédent de liquidation en résultant chez l'actionnaire ne font l'objet d'aucun abattement; le bénéfice de liquidation demeure au contraire pris en considération dans son intégralité dans l'assiette fiscale pour le calcul de l'impôt. La pratique des autorités fiscales (v. sur ce point, Circulaire n° 17 de l'AFC du 15 décembre 1994 sur la réduction de l'impôt en cas de liquidation de sociétés immobilières, not. les exemples de calcul qui y sont annexés) et, en particulier celle de la Commission d'impôt de Lausanne-Ville dans le calcul versé par le recourant à la procédure, le démontrent; une fois le bénéfice net déterminé, l'impôt de base fait l'objet d'une réduction proportionnelle. Il y a toutefois lieu de préciser que selon la disposition précitée seules les parts d'impôt sur le bénéfice de la personne morale liquidée au sens de l'art. 58 LIFD et sur le revenu de l'actionnaire au sens de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD font, après que le calcul de la dette fiscale ait été opéré, l'objet d'un allègement fiscal temporaire à raison de 75%. Pris en effet dans son sens littéral, l'art. 207 LIFD permet uniquement une réduction de l'impôt fédéral direct sur le bénéfice de la société, respectivement le revenu de l'actionnaire; à cet égard, force est de constater qu'il s'agit, à tout le moins en ce qui concerne la taxation des revenus visés par cette disposition, d'une *lex specialis* à l'art. 36 LIFD, lequel arrête le barème de l'impôt pour les personnes physiques. c) Il résulte de ce qui précède que l'art. 207 LIFD n'a, en lui-même, aucun effet sur l'assiette de l'impôt sur le revenu ni, par conséquent sur la taxe d'exemption. Faute de base légale expresse, la réduction de cette dernière en tant qu'elle porte sur le bénéfice de liquidation d'une société immobilière réalisé par l'actionnaire n'est donc pas, en l'état actuel de la législation, envisageable. C'est donc à juste titre que, dans le cas d'espèce, l'autorité intimée a rejeté la réclamation interjetée contre la décision de taxation, dans la mesure où celle-ci a repris le revenu imposable pour l'impôt fédéral direct durant l'année 1997, taxation aujourd'hui définitive, dont fait partie l'intégralité de l'excédent bénéficiaire annuel moyen de 437'750 francs, que le recourant a comptablement réalisé en 1996 à la suite la liquidation de la SI X._____.

3. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Le recourant succombant, un émolument judiciaire sera mis à sa charge; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.