

VD_OMNI FI.1999.0082 vom 7. Juni 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-06-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1999.0082

FR: VD_OMNI FI.1999.0082 du 7 juin 2006

IT: VD_OMNI FI.1999.0082 del 7 giugno 2006

Regeste

X./ Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La société anonyme immobilière qui perçoit de son actionnaire et locataire un loyer insuffisant procède à une distribution dissimulée de bénéfices; la reprise se mesure par la différence entre le prix convenu avec l'actionnaire et le loyer que la société aurait pu raisonnablement facturer à un tiers (confirmation de jurisprudence). En l'espèce, le montant retenu par l'autorité intimée au titre de loyer raisonnable, de 2'500 fr. par mois, est trop élevé et doit être ramené à 1'700 fr. par mois. Recours admis sur ce point.

Erwägungen

E. 1

Le litige a exclusivement trait dans le cas d'espèce à la reprise de 115'080 fr. opérée au bénéfice imposable de la société pour les périodes de taxation 1993-1994, 1995 et 1996. L'instruction du recours contre les amendes infligées à la recourante pour soustraction fiscale a en revanche été suspendue (cf. arrêt TA.FI.2005.0003). Il ressort en outre des écritures de la recourante qu'en définitive, celle-ci conteste la reprise précitée exclusivement en tant qu'elle concerne l'insuffisance des loyers qu'elle a encaissés de son actionnaire AY. _____ pour un logement dont elle est propriétaire. Le présent arrêt traitera donc uniquement de cet objet.

E. 2

En matière d'impôt fédéral direct, le bénéfice net de la société anonyme correspond au solde positif du compte de pertes et profits (cf. articles 49 al. 1 AIFD, 58 al. 1 LIFD). Le compte de pertes et profits et le bilan annuel de la société anonyme sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce et doivent être complets, clairs et faciles à consulter (cf. art. 959 CO). Dans la mesure où ces dispositions sont respectées, le compte de pertes et profits lie aussi bien le contribuable que les autorités fiscales (cf. Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice : le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, 2005, p. 69 ss, spéc. p. 75 s.). Si, en revanche, ces dispositions ne le sont pas et que le compte de pertes et profits ne reflète pas le bénéfice réel de la société anonyme, le résultat doit être corrigé en faveur, comme au détriment du contribuable (cf. Francis Cagianut, in Archives de droit fiscal 37, p. 142). a) Parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits et entrant en considération pour le calcul du bénéfice imposable figurent les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 49 al. 1 lit. b AIFD, art. 58 al. 1 lit. b LIFD ; v. ég. art. 24 al. 1 lit. a LHID); 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 (v. Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2ème partie, Therwil/Bâle 2004, n° 118 ad 58 LIFD ; cf. aussi Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zurich 1985, p. 289 et ss., not. 291; Ernst 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, Glauser, op. cit., p. 99 ss et les références citées). b) S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la règle contenue à l'art. 54 al. 1 lit. b aLI (soit l'ancienne loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, donc applicable à la présente cause), est identique à celle prévalant en matière d'impôt fédéral direct. c) Il y a en règle générale distribution dissimulée de bénéfices lorsqu'une personne morale s'appauvrit en accordant consciemment à ses membres, ou à des personnes proches, des avantages qu'elle n'aurait pas accordés à des tiers et qu'elle fait figurer cette dépense comme charge dans sa comptabilité (v. à cet égard, par exemple Archives 32, 477; 31, 117; TA, arrêts FI.2001.0087 du 8 mars 2002 et FI.1995.0016 du 15 janvier 1996, publié in RDAF 1997 II 510; RFJ 1995, 180 et les réf. citées). La comparaison avec les tiers est à cet égard déterminante ; il y a prestation en argent lorsque et dans la mesure où pareilles prestations n'auraient pas été effectuées - ou dans une mesure sensiblement moindre - à un tiers ne détenant aucune participation dans la société (v. Archives 64, 644 consid. 2b et 3 ; ATF 119 Ib 116 consid. 2). En particulier, la société anonyme immobilière qui perçoit de son actionnaire et locataire un loyer insuffisant lui accorde une telle prestation en argent (ATF 107 Ib 325 et arrêt TA FI.1993.0094 du 14 mars 1997). La reprise à effectuer se mesure par la différence entre le prix convenu avec l'actionnaire et la valeur économique réelle de la prestation fournie par la société, ou, en d'autres termes, par la différence entre le loyer qu'une société immobilière encaisserait d'un tiers pour un local déterminé, aux conditions usuelles du marché, et l'ensemble des prestations qu'elle reçoit de son actionnaire pour l'utilisation du même bien. Quant à la valeur économique réelle d'un bien, elle se mesure au prix que des tiers, sur un marché libre et ouvert, seraient disposés à payer pour en faire l'acquisition. d) On relèvera enfin que l'administration fiscale doit prouver que la société aurait obtenu des conditions plus avantageuses en louant ses immeubles à des tiers et non à ses actionnaires, mais qu'on ne saurait l'obliger à faire des études de marché dans chaque cas (arrêt TA FI.2003.0051 du 19 mai 1994, cf. aussi FI.1993.0094 du 14 mars 1997 et les références citées).

E. 3

Selon les pièces et déterminations figurant au dossier, l'autorité intimée a calculé la reprise " loyers insuffisants " de 111'280 fr. comme suit :

	1991 (6 mois)	1992	1993	1994	1995	1996
Total Loyer estimé	15'000 fr.	30'000 fr.	30'000 fr.	30'000 fr.	30'000 fr.	30'000 fr.
./. Loyer versé par AY.	_____ -2'960 fr.	-5'920 fr.	-5'920 fr.	-5'920 fr.	0 fr.	0 fr.
./. Conciergerie effectuée par AY.	_____ (salaire)	-3'000 fr.	-6'000 fr.	-6'000 fr.	-6'000 fr.	-6'000 fr.
Reprise	12'040 fr.	24'080 fr.	24'080 fr.	24'080 fr.	30'000 fr.	30'000 fr.
Total	111'280 fr.					

La recourante ne disconvient pas que les parts de loyer versées par l'occupant sous forme de prestations en espèces ou en travail n'atteignent pas la totalité du loyer dû. Toutefois, elle affirme en premier lieu que le loyer dû a été versé en faveur de l'intéressé par 2***** ; de son avis, ladite société s'acquittait en effet de loyers à hauteur de 3'300 fr. par mois pour les bureaux qu'elle occupait et pour l'appartement (cf. recours et " Mémoire pour procès ", déposé lors de l'audience du 13 septembre 2005) (voir

consid. 4 infra). En second lieu, la recourante remet en cause le montant retenu du loyer dit raisonnable, qu'elle estime bien inférieur aux 2'500 fr. retenus par l'autorité intimée (cf. consid. 5 infra).

E. 4

Les déclarations de l'autorité intimée selon lesquelles la comptabilité de 2***** n'établit pas le paiement de loyers en faveur du duplex occupé par AY._____ ne sont pas contestées. On retiendra ainsi que ladite comptabilité est effectivement impropre à étayer de tels versements. En revanche, la recourante affirme que les pièces bancaires qu'elle a fournies lors de l'audience du 13 septembre 2005 puis le 30 septembre 2005 suffisent à démontrer les paiements précités. L'on ne saurait adhérer à cette opinion. Tout d'abord, les déclarations de la recourante ont varié sur le montant du loyer dû, lequel est passé de 1'400 fr. (recours, " mémoire pour procès " déposé à l'audience) à 1'500 fr. (écritures complémentaires du 15 juillet 2004). A cela s'ajoute que les versements attestés par ces documents n'ont pas été effectués régulièrement ni déposés systématiquement sur le même compte, pas plus qu'ils ne correspondent aux montants allégués de 1'400, 1'500 ou 3'300 fr. par mois. En outre, les extraits bancaires ne contiennent aucune mention expresse du loyer de l'intéressé au titre de cause du versement et, à plusieurs reprises, ne dévoilent pas le nom du débiteur. Enfin, on ajoutera que la recourante n'a déposé aucune pièce concernant les années 1991 et 1992. Dans ces conditions, il faut écarter les allégués de la recourante selon lesquels 2***** se serait acquittée de loyers en faveur de l'appartement occupé par AY._____. Les montants des loyers admis par l'autorité intimée sous forme de prestations en espèces (20'720 fr.) et en travail (33'000 fr.) sont donc confirmés.

E. 5

Il reste à examiner le montant du loyer net raisonnable. L'autorité intimée l'arrête à 2'500 fr. par mois (soit 30'000 fr. par an), alors que la recourante tient pour suffisant le loyer convenu (de 1'400 ou 1'500 fr. par mois, soit 16'800 ou 18'000 fr. par année). a) Selon l'expertise du 16 décembre 2005, l'immeuble en cause, construit vers 1900, se situe à dix minutes du centre et bénéficie notamment d'un accès facile, ainsi que d'un environnement agréable et tranquille. L'expertise indique de surcroît ce qui suit : " 2. Descriptif succinct de la construction et des aménagements intérieurs Immeuble de deux logements à l'architecture victorienne situé sur une parcelle de 451 m² en bordure du 3***** avec un jardin d'agrément accessible par les deux locataires. Un pavillon de jardin est érigé au fond du jardin. Le logement au niveau des peintures et des revêtements est dans un état moyen, voire défraîchi. Les revêtements des sols pour la plupart des pièces sont réalisés en bois du type " Unicli " ou similaire, sauf la cinquième chambre dont le sol est recouvert d'une moquette usagée. Le sol de la cuisine est en " Novilon " et les salles d'eau sont en carrelage. Toutes les fenêtres sont en bois à simple vitrage dans un état moyen. La cinquième chambre donne accès à un petit balcon sur la rue du 3*****. L'immeuble est relié au télé-réseau local. Le chauffage est assuré par chaudière avec brûleur à mazout située au sous-sol. L'immeuble ne dispose ni de garage ni de parking privé. 3. Description des lieux dans leur état actuel On est en présence d'un vaste appartement duplex de 6.5 pièces obtenu par la réunification des logements du rez-de-chaussée et du premier étage. Sa surface est d'environ 159 m² et la liaison intérieure est assurée par un escalier en bois exotique. Rez-de-chaussée surélevé : - hall d'entrée, - 3 chambres, - salle de bains avec baignoire assise, WC, lavabo, - salle de bains principale avec baignoire, WC, deux lavabos. 1er étage : - hall avec galerie ouverte sur l'escalier de communication d'environ

40 m², avec cheminée de salon, - deux chambres, - salle de bains avec baignoire assise, WC, lavabo, - cuisine équipée d'armoires hautes et basses et d'appareils non encastrés. Divers : - l'appartement dispose d'une cave en sous-sol, - la buanderie pour les deux appartements jouit d'un accès au jardin situé à l'arrière de l'immeuble."

Toujours selon l'expert, le loyer mensuel (sans les charges) du duplex avait évolué de 1991 à 1996 ainsi qu'il suit : 1991 1992 1993 1994 1995 1996 Loyer estimé 1'325 fr. 1'376.28 fr. 1'294.53 fr. 1'241.58 fr. 1257.35 fr. 1236.73 fr. L'expert indique s'être fondé sur un loyer de départ de 1991, basé sur un prix de 100 m²/an. Il a ensuite appliqué la méthode dite " relative " du calcul du loyer admissible, qui se fonde, depuis la dernière fixation de loyer, sur l'évolution du taux hypothécaire, sur l'évolution de l'indice des prix à la consommation et sur un forfait de charges d'exploitation. Il a ainsi obtenu un loyer pour 2005 de 1'028.79 fr. Toutefois, si ce logement devait être mis en location à ce jour - soit en 2005 - auprès d'un nouveau locataire, son prix en relation avec son état et sa situation pourrait être estimé, en fonction du marché et en prenant comme critère les loyers comparatifs du quartier, à 120 m²/an, soit 1'590 fr. par mois. Dans un premier complément d'expertise des 23 et 28 décembre 2005, l'expert a, en procédant à la méthode relative inverse, soit en partant d'un loyer de 1'590 fr. par mois en 2005 puis en remontant dans le temps, obtenu le tableau suivant (en spécifiant que le loyer de 1'999.01 pour 1991 n'aurait pas été applicable à cette époque) : 1991 1992 1993 1994 1995 1996 Loyer estimé 1'999.01 fr. 2'079.48 fr. 1'962.89 fr. 1'885.76 fr. 1'910.02 fr. 1'879.20 fr. Dans un second complément d'expertise du 20 janvier 2006, l'expert a encore précisé qu'en fonction de ses calculs et de son appréciation, il pouvait être raisonnablement arrêté un loyer se situant dans une moyenne entre les valeurs de 1991 et 2005, soit 1'279 fr. par mois, sans charge, pour autant que le locataire de 1991 ne change pas. Par ailleurs, les loyers bruts suivants auraient pu être raisonnablement facturés à un nouveau locataire entre 1991 et 1996, en supputant une augmentation constante d'environ 3% du coût de la vie (calcul théorique ; étant précisé que le loyer 2005 se situerait alors à 1'590.34 fr.) : 1991 1992 1993 1994 1995 1996 Loyer estimé 1'028.80 fr. 1'061.31 fr. 1'094.85 fr. 1'129.44 fr. 1'165.14 fr. 1'201.95 fr. Dans ce même complément, l'expert estimait la valeur vénale du duplex (de 159 m²) dans son état actuel à 420'000 fr., et celle du 4 pièces et demie (de 96 m²) à 280'000 fr. Enfin, dans une lettre du 8 mars 2006, l'expert a évalué les charges de l'appartement à 250 fr. par mois, en se basant sur des expériences récentes en la matière. Il précisait que cette estimation avait été réalisée sans mettre en place un décompte prévisionnel de charge pour tout l'immeuble avec répartition des valeurs selon une clé à définir. Dès lors, les réserves les plus expresses étaient formulées quant au chiffre indiqué. b) L'ACI conteste cette expertise, en se fondant pour l'essentiel sur la comparaison du duplex avec le 4 pièces et demie sis dans le même immeuble. Elle souligne que le rapport entre les valeurs vénales des deux logements (420'000 fr. et 280'000 fr. respectivement) et entre leurs surfaces (159 m² et 96 m² respectivement) devrait se retrouver entre les loyers. En ce sens, le loyer de 1'400 fr. pour le 4 pièces et demie conduirait ainsi à retenir pour le duplex un loyer (sans les charges) de 2'100 fr. (selon le rapport entre les valeurs vénales) ou de 2'318 fr. (selon le rapport entre les surfaces). A cela s'ajoute que le rendement locatif du 4 pièces et demie s'élève, moyennant un loyer de 1'400 fr., à 6% (1'400 x 12 : 280'000 x 100), alors que le rendement du duplex n'atteindrait, pour le loyer moyen évoqué de 1'279 fr., que 3.6% (1'279 x 12 : 420'000 x 100). Par ailleurs, l'ACI relève que l'expertise n'indique pas sur quelle base et de quelle manière elle a fixé la valeur vénale et la surface des appartements, étant rappelé que la recourante a estimé la surface du 4 pièces et demie à 82 m² (cf. son écriture du 15 juillet 2004) et que l'ACI

elle-même a arrêté ces surfaces à 169.88 m² pour le duplex et à 169.88 m² pour le 4 pièces et demie. Enfin, le sens commun ne permettrait pas de croire qu'un tel duplex (comprenant notamment 5 chambres et un hall séjour avec cheminée ainsi qu'un accès sur un jardin, le tout à proximité du centre ville) ne soit loué qu'au prix moyen de 1'279 fr. par mois (sans les charges). c) aa) En l'espèce, AY. _____ est locataire de l'appartement depuis 1991. Autrement dit, aucun changement de locataire n'est intervenu pendant les périodes litigieuses. A première vue, doit ainsi être retenu au titre de loyer (brut) raisonnable le montant mensuel moyen de 1'279 fr. Il sied d'y ajouter les charges à hauteur de 250 fr. à ce jour, bien que l'expert les aient estimées approximativement et sous les réserves les plus expresses. Ce montant de 250 fr. correspond pour l'époque litigieuse, compte tenu de l'évolution de l'indice des prix à la consommation (131.20 en 1991, 143.40 en 1996 représentant une moyenne de 137.30, à comparer avec un IPC de 154.8 en février 2006 [déc. 1982 = 100 points]), à une somme arrondie de 220 fr. par mois (250 x 137.30 : 154.8). Selon ce calcul, le loyer net pouvant être raisonnablement facturé à un tiers pour l'appartement litigieux entre 1991 et 1996 s'élèverait ainsi à 1'499 fr. (1'279 + 220). bb) Cela étant, il est vrai que la comparaison du duplex avec le 4 pièces et demie suscite des doutes sur le bien-fondé du montant arrêté jusqu'ici à 1'499 fr. Certes, la recourante relève en substance que le loyer de 1'400 fr. facturé pendant les périodes litigieuses était excessif ; preuve en serait que ce logement était resté vide pendant six mois au départ de sa locataire, avant d'être reloué à un montant largement inférieur. Il ressort toutefois des écritures de la recourante du 15 juillet 2004 que le 4 pièces et demie a finalement été reloué à 1'300 fr. par mois, soit à une somme comparable. Il sied ainsi de retenir que ce dernier montant correspond pour le moins à un loyer raisonnable pour le 4 pièces et demie. Or, une règle de trois confrontant ce loyer de 1'300 fr. aux rapports tant entre les valeurs vénales qu'entre les surfaces retenues par l'expertise, conduit à retenir pour le duplex des loyers respectifs de 1'950 fr. (valeurs vénales) et de 2'153 fr. (surfaces), à savoir des loyers bien supérieurs au loyer de 1'499 fr. reconnu ci-dessus sur la base de l'expertise. Dans ces conditions, il y a lieu de pondérer vers le haut le montant de 1'499 fr., tout en tenant compte de la crédibilité particulière à accorder à une expertise rédigée par des professionnels. Ainsi, le loyer raisonnable net du duplex sera fixé en équité à 1'700 fr. par mois, soit à 20'400 fr. par année. cc) Les autres arguments avancés par les parties ne conduisent pas à une autre conclusion. Ainsi, les offres de location que l'ACI a tirées d'internet pour des appartements de 5 et 3 pièces et demie sis dans la même partie de la ville que l'immeuble litigieux ne sont pas déterminantes, du moment qu'il s'agit de grands immeubles, soit d'objets entièrement différents. N'est pas davantage décisive l'offre de vente de l'immeuble litigieux, dans son entier, à hauteur de 750'000 fr., dans la mesure où il n'a pas été allégué que la vente se soit effectivement concrétisée, et à ce prix. Par ailleurs, on ne tiendra pas compte de l'attestation de la Régie Bobst du 16 mars 2001 : celle-ci se réfère d'une part à une " valeur locative annuelle nette " et, d'autre part, il n'est pas certain que l'objet examiné soit le duplex, à l'exclusion du 4 pièces et demie. Enfin, un examen plus approfondi de la réalité des valeurs vénales ou des surfaces retenues par l'expertise apparaît superflu dès lors que les clés de rapport ne sont en définitive pas contestées dans une mesure déterminante. dd) La reprise " loyers insuffisants " doit dès lors être calculée comme suit :

1991 (6 mois)	1992	1993	1994	1995	1996	Total
Loyer estimé	10'200 fr.	20'400 fr.	20'400 fr.	20'400 fr.	20'400 fr.	20'400 fr.
Loyer versé par AY. _____	-2'960 fr.	-5'920 fr.	-5'920 fr.	-5'920 fr.	-5'920 fr.	0 fr.
Conciergerie effectuée par AY. _____ (salaire)	-3'000 fr.	-6'000 fr.	-6'000 fr.	-6'000 fr.	-6'000 fr.	-6'000 fr.
Reprise	4'240 fr.	8'480 fr.	8'480 fr.	8'480 fr.	8'480 fr.	8'480 fr.

fr. 14'400 fr. 14'400 fr. 58'480 fr. Le recours doit par conséquent être admis en ce sens que la reprise " loyers insuffisants " est fixée à 58'480 fr. au lieu de 111'280 fr., ce qui porte le total des reprises à 62'280 fr.

E. 6

Vu ce qui précède, le recours est admis au sens des considérants, les décisions de l'ACI et du Département des finances des 28 juin 1999 et 9 octobre 2001 sont annulées en tant qu'elles concernent les rappels d'impôts et la cause renvoyée à ces autorités pour qu'elles statuent à nouveau. Dès lors qu'elle contestait l'intégralité de la reprise " loyers insuffisants ", la recourante succombe partiellement, de sorte qu'il sied de mettre à sa charge un émolument judiciaire réduit. Il convient également de lui allouer des dépens réduits.

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