

VD_OMNI FI.2000.0014 vom 5. Dezember 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-12-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2000.0014

FR: VD_OMNI FI.2000.0014 du 5 décembre 2000

IT: VD_OMNI FI.2000.0014 del 5 dicembre 2000

Regeste

c/CCPM, ACI et Commission d'impôt de Lausanne-ville | Frais de cours de management dispensés par l'église de scientologie et pris en charge par la SA = prestation à l'actionnaire: c'est la qualité d'actionnaire qui a justifié cette prise en charge, même si la SA a aussi pour but l'enseignement du management selon R. Hubbard, ce qui lui aurait procuré quelques produits sans commune mesure avec ces frais.

Erwägungen

E. 1

Il convient d'établir au préalable si le recours interjeté par la société le 3 mars 2000 contre la décision rendue le 26 janvier 2000, respecte le délai légal de trente jours. Le recours s'exerce par acte écrit et motivé, adressé à l'autorité de recours dans les trente jours dès la notification de la décision (art. 140 al. 1 LIFD et 104 al. 2 LI). C'est à l'autorité fiscale qu'il incombe d'apporter la preuve de la notification. Lorsque le destinataire de la décision ne peut être atteint et qu'une invitation à retirer l'envoi est mise dans sa boîte aux lettres ou dans sa case postale, l'envoi postal recommandé est censé avoir été remis au destinataire au moment où celui-ci le retire à la poste ou, si l'envoi n'est pas retiré dans le délai de 7 jours fixé à cet effet, au dernier jour utile pour retirer l'envoi. (Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 166 s.) Il ressort de l'enquête menée par l'ACI auprès de l'office de poste qui a enregistré l'envoi recommandé de la décision sur réclamation du 26 janvier 2000, que cet envoi recommandé a été réexpédié le vendredi 28 janvier 2000. Le délai d'acheminement d'un envoi prioritaire pour l'Espagne étant de 3 à 5 jours, la décision est parvenue à destination au plus tôt le lundi 31 janvier 2000 ou au plus tard le mercredi 2 février 2000. Si l'on retient cette dernière date, le dernier jour du délai de recours tombait le mercredi 3 mars 2000. Or c'est précisément la date du 3 mars 2000 qui figure sur le sceau postal de l'enveloppe ayant contenu le recours. Partant, et à défaut d'autre preuve, le délai de recours doit être considéré comme observé. Le recours formé par acte écrit et motivé dans le délai légal est recevable en la forme. Il en va de même des deux recours des 3 et 19 mai 2000 déposés par les actionnaires Les époux X._____ contre les décisions sur réclamation des 31 mars et 17 avril 2000.

E. 2

Les époux X._____ contestent la reprise des frais de représentation dans leur chapitre fiscal personnel et se réfèrent à l'argumentation qu'ils ont développée devant l'ACI. L'art. 23 al. 1 lettre a LI prévoit que sont déduits du revenu les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu. La même règle prévalait aux art. 22 al. 1 lettre a et 22bis AIFD remplacés par l'art. 26 LIFD. Pour les salariés, chefs d'entreprises ou collaborateurs ayant un devoir permanent de représentation, la déduction des dépenses qualifiées de frais de représentation sont en principe admises au titre de frais d'acquisition du revenu, moyennant

le respect de certaines conditions (Rivier, Droit fiscal suisse L'imposition du revenu et de la fortune, 1980, p. 118-119). Ces conditions sont fixées dans une ordonnance fédérale et, sur le plan cantonal, dans les Directives concernant les certificats de salaire émises par l'Administration cantonale des impôts conformément à l'art. 75 LI et qui traitent notamment de l'attribution d'indemnités forfaitaires pour frais de représentation. En l'espèce, tant l'ACI que la Commission d'impôt de Lausanne-Ville ont refusé la déduction de frais de représentation aux époux X. _____, au motif que les conditions définies dans les directives précitées n'avaient pas été respectées. Les recourants se réfèrent aux arguments déjà développés à ce sujet devant l'instance inférieure. Or, les arguments prétendument développés devant l'instance inférieure se limitent, dans la réclamation du 6 décembre 1988, à cette seule affirmation que la position de M. X. _____ dans la société exigeait de sa part un devoir permanent de représentation. Il appartenait aux recourants d'établir l'existence de ces frais dont l'ACI relève qu'ils n'ont pas été évoqués au cours des années 1981 à 1985. En outre, on soulignera que la société a renoncé à contester la reprise opérée sur ces frais; or, la correction effectuée au débit d'un compte de résultats implique une correction du bénéfice imposable et nécessairement, dans les circonstances de l'espèce, une distribution dissimulée de bénéfices aux actionnaires (voir sur cette question les références citées au considérant suivant). 3. Les époux X. _____ et leur société contestent en outre la reprise afférente aux frais d'études et de communication. Selon eux, la société ne leur a pas accordé de prestation appréciable en argent. a) En droit fiscal suisse, le bénéfice net de la société anonyme correspond au solde positif du compte de pertes et profits (cf. art. 49 al. 1 AIFD, 58 al. 1 LIFD et 54 al. 1 LI). Il comprend notamment tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits qui ne servent pas à couvrir les frais généraux autorisés par l'usage commercial (art. 49 al. 1 lettre b AIFD, 58 al. 1 lettre b LIFD et 54 al. 1 lettre b LI), ainsi que les amortissements, les provisions et tout avantage procuré à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 49 al. 1 lettre c AIFD, 58 al. 1 lettre b LIFD et 54 al. 1 lettre c LI). Parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits et entrant en considération pour le calcul du rendement net imposable (art. 49 al. 1 lettre 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. Du point de vue de l'autorité intimée, la reprise litigieuse constitue une distribution dissimulée de bénéfice ou en d'autres termes, une prestation appréciable en argent dans la mesure où la société n'a pas reçu de contre-prestation équivalente à celle qu'elle a procurée à ses actionnaires. Pour qu'une libéralité constitue une prestation appréciable en argent, la jurisprudence exige la réunion de trois conditions. Tout d'abord, il faut que la société fournisse une prestation, sans recevoir une contre-prestation équivalente, de sorte qu'elle entraîne un appauvrissement de la société. Ensuite, le bénéficiaire de la prestation doit être un actionnaire ou un tiers le touchant de près, étant entendu que cette prestation n'aurait pas été versée si son bénéficiaire avait été un tiers étranger à la société (ATF du 26 novembre 1981, Arch. 51, p. 541 consid. 2a; ATF 105 Ib 85; Masshardt, Kommentar zur Direkten Bundessteuer, 2ème éd., 1985, ad art. 49, n. 24, p. 289; Känzig, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), 2ème éd., Bâle 1992, ad art. 49, n. 104, p. 225). Enfin, la disproportion entre prestation et contre-prestation doit être manifeste et clairement reconnaissable pour les organes sociaux de sorte qu'ils aient pu se rendre compte qu'elle représentait un avantage consenti au titulaire des droits de participation ou à une personne proche (voir à ce sujet notamment

Rivier, La fiscalité de l'entreprise, société anonyme, Lausanne, 1994, p. 265 ss; Ryser, Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), Berne, 1994, p. 241; Känzig, op. cit., ad art. 49, n. 73 ss, p. 177 ss). On doit ainsi admettre qu'il y a répartition de bénéfice dissimulée (ou prestation appréciable en argent) 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. Brülisauer/Kuhn, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2000, I/2a, ad art. 58, n. 103 à 108; Masshardt, op. cit., ad art. 49, n. 291, p. 289 ss; Känzig, op. cit., ad art. 49, n. 73 à 75, 82 et 83, p. 177 ss; v. également, Rivier, op. cit., p. 265 ss, n. 269 et les nombreuses références citées). b) 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). En principe, en l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle permettant de mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie d'une présomption d'exactitude. Ainsi, le contribuable et les autorités fiscales sont l'un et l'autre liés par le bilan annuel et le compte de pertes et profits établis conformément aux principes généralement admis dans le commerce (Rivier, op. cit., p. 237). En revanche, si les principes comptables sont violés 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 (Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht mit besonderer Berücksichtigung der Bilanzkorrekturen, in Arch. 37, p. 137, spéc. p. 142). Le fardeau de la preuve est alors renversé et il incombe au contribuable d'apporter d'une autre manière la preuve de l'exactitude de sa comptabilité; la seule vraisemblance n'étant pas suffisante.

E. 4

L'enseignement suivi par les époux X. _____ est dispensé dans des centres de formation appartenant à l'église de scientologie. Il s'agit d'une formation prodiguée par un mouvement à caractère scientifique et religieux fondé sur la dianétique, une forme de psychothérapie (Encyclopaedia britannica). Au vu de cette "définition", on pourrait raisonnablement admettre que le financement d'une telle formation correspond à la poursuite d'un objectif purement privé, à savoir le développement personnel des recourants. Quoiqu'il en soit, d'autres arguments viennent conforter la conclusion que l'on ne saurait reconnaître à de telles dépenses le caractère de frais justifiés par l'usage commercial. Il importe dès lors peu à cet égard de savoir si le financement des cours suivis par les actionnaires peut être mis en relation avec les deux buts poursuivis par la société ou seulement (comme le soutient l'ACI) avec celui des buts qui a trait à la promotion de la technologie de management selon L. Ron Hubbard. a) En premier lieu, ces frais n'ont pas été justifiés par pièces. Comme l'a déjà relevé la décision de la Division de l'IA du 19 octobre 1994, les charges comptabilisées au titre de frais d'études et de communication ne sont justifiées que par des notes écrites à la main; ni le motif de la dépense ni le bénéficiaire du montant ne sont clairement mentionnés. En l'absence de justificatifs correctement établis, l'ACI était fondée à refuser la déduction de ces frais. b) Pour déterminer si le financement des cours suivis par les recourants constitue ou non une prestation appréciable en argent, il convient d'examiner dans quelle mesure le financement en question aurait été consenti à un tiers étranger à la société. Les recourants font valoir que, dans l'hypothèse où la société aurait eu d'autres employés, ils auraient également suivi une formation leur permettant de donner des cours. Cet argument est peu convaincant. Si l'on considère - sans vouloir toutefois se substituer aux organes de la société - que la gestion des affaires de l'entreprise est censée être menée dans l'intérêt de

celle-ci, il est difficile d'admettre que des employés auraient pu être formés à un tel prix sans consacrer par la suite tout leur temps à l'activité de consultant en technologie de management. Dans des conditions de marché normales, un employeur n'assumerait pas des coûts aussi importants pour la formation professionnelle de ses employés s'il n'entendait pas ensuite affecter ce personnel à l'activité pour laquelle il a été formé. Or cette situation inhabituelle correspond précisément au cas des recourants qui, même s'ils en avaient l'intention initialement, ne se sont jamais donné les moyens de promouvoir réellement la technologie de management selon L. Ron Hubbard. C'est bien la relation particulière entre les époux X. _____ et leur société - à savoir leur qualité d'actionnaires - qui leur a permis de bénéficier de l'entière gratuité de la formation qu'ils ont suivie auprès de divers centres de l'église de scientologie. c) Comme l'a relevé à juste titre l'ACI, la société a assumé des coûts très importants par rapport à son chiffre d'affaires sans en attendre, ni recevoir de contre-prestation correspondante. Il ressort des comptes joints à la déclaration d'impôts 1987/1988 que les produits déclarés se composaient de la manière suivante : Année de calcul 1985 1986 commissions sur vente produits divers intérêts créanciers Fr. 570'434.34 Fr. 2'682.20 Fr. 1'903.50 Fr. 468'738,47 Fr. 10'146.67 Fr. 2'769.86 En 1988 déjà, les recourants indiquaient par l'intermédiaire de leur fiduciaire que M. X. _____ ne pouvait augmenter son activité de consultant dans la mesure où il était occupé en Espagne à la promotion d'affaires immobilières. Il n'a développé son activité de consultant ni en 1988 ni plus tard: en 1989/1990, les produits divers s'élevaient à respectivement 5'397 fr. 71 et 7'857 fr. 68, en 1991/1992, à respectivement 6'183 fr. 69 (produit exceptionnel de 94'125 fr. 82) et 14'527 fr. 05 et en 1993/1994, à respectivement 17'885 fr. 70 et 11'992 fr. 80 (produits divers de 737 fr. 20 en plus). L'essentiel des produits réalisés par la société provenaient donc de son activité de promotion immobilière. Les recourants ne démontrent pas le contraire; ils admettent d'ailleurs que la société a rencontré des difficultés dans la promotion de la technologie de management selon L. Ron Hubbard. La société a peut-être encaissé quelques rares commissions pour les cours dispensés par M. X. _____ (c'est du moins ce qu'il allègue sans l'établir), mais leur montant serait trop insuffisant pour apparaître comme une contre-prestation susceptible de justifier l'avantage accordé aux actionnaires. Le "Membership Agreement" et la "Licence Agreement" conclus par la société ne démontrent pas que la société entendait réellement exercer une activité de promotion de la technologie de management selon L. Ron Hubbard. La période fiscale en cause porte sur les années de calcul 1985/1986 et les deux documents ont été paraphés en 1991 seulement. Au vu de ce qui précède, l'on doit admettre que les actionnaires Les époux X. _____ ont bel et bien bénéficié d'une prestation sans que la société ne reçoive de contre-prestation équivalente. d) Enfin, le financement des cours en technologie de management selon L. Ron Hubbard ne sera considéré comme une prestation appréciable en argent en faveur des actionnaires, que si la disproportion entre le montant de ce financement et le montant des recettes enregistrées ensuite par la société dans le cadre de la promotion de cette technologie est manifeste. Les comptes de la société laissent clairement apparaître cette disproportion: en 1985, du côté des actionnaires les frais de cours assumés par la société s'élèvent à 173'264 francs, par contre, du côté de la société, des produits très minimes (tout au plus de l'ordre de 2'000 francs) auraient été réalisés dans le domaine de la promotion de la technologie de management selon L. Ron Hubbard. Une telle différence ne pouvaient échapper à l'attention ni des actionnaires ni de la société, de sorte que la disproportion constatée en l'espèce était reconnaissable. e) Les époux X. _____ font valoir à titre subsidiaire que seuls les montants des amortissements opérés auraient pu être ajoutés à leur

revenu imposable. Etant donné que les actionnaires ont bénéficié d'une prestation appréciable en argent, ils sont présumés avoir reçu la totalité des frais pris en charge par la société à titre de dividende dissimulé. 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. Les trois conditions exigées par la jurisprudence pour que l'on se trouve en présence d'une distribution dissimulée de bénéfice sous forme d'avantage accordé aux actionnaires sont réunies en l'espèce. C'est donc à juste titre que la Commission cantonale des personnes morales a réintroduit les frais d'études et de communication dans le bénéfice imposable de la société, et que l'ACI, tout comme la Commission d'impôt de Lausanne-Ville, ont ajouté le montant de ces frais au revenu des actionnaires.

E. 5

La distribution dissimulée de bénéfice ainsi constatée n'a pas été considérée comme relevant de la soustraction ou de la tentative de soustraction, si bien qu'aucune amende n'a été prononcée. Le tribunal - qui n'entend pas procéder à une reformatio in pejus, compte tenu notamment de la situation des intéressés et de la durée de la procédure - confirmera également les décisions attaquées sur ce point. 6. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter les recours et à confirmer les décisions attaquées. Un émolument de 4'000 fr. sera réparti également entre les recourants personnes physiques et morale; vu le sort du litige, il ne sera pas alloué de dépens.

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