

VD_OMNI FI.2001.0092 vom 19. September 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-09-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0092

FR: VD_OMNI FI.2001.0092 du 19 septembre 2002

IT: VD_OMNI FI.2001.0092 del 19 settembre 2002

Regeste

Brunner frères SA/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Une société n'est pas fondée à recourir pour le compte de ses actionnaires contre une taxation qualifiant d'apport dissimulé de capital un abandon de créance de loyer par les actionnaires : seuls ceux-ci peuvent remettre en cause cette qualification dans le cadre de leurs propres taxations.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 19.09.2002 FI.2001.0092

Brunner frères SA/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Une société n'est pas fondée à recourir pour le compte de ses actionnaires contre une taxation qualifiant d'apport dissimulé de capital un abandon de créance de loyer par les actionnaires : seuls ceux-ci peuvent remettre en cause cette qualification dans le cadre de leurs propres taxations.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 19 septembre 2002 sur le recours interjeté par X._____ Frères SA , à *****, représentée par la Société de contrôle fiduciaire SA, chemin de Mornex 3, à 1001 Lausanne contre la décision rendue sur réclamation le 24 septembre 2001 par l' Administration cantonale des impôts (période fiscale 1997; renonciation à une créance de loyer par les actionnaires, reprise de charges, perte fiscale nette, assainissement). * * * * * Composition de la section: M. Jacques Giroud , président; M. Fernand Briguët et M. Alain Maillard , assesseurs. Greffier: M. Jean-François Neu. Vu les faits suivants: A. Par contrat de bail du 23 juin 1971, la société X._____ Frères SA Etablissements ***** (ci-après: X._____ Frères SA) a pris à bail des terrains et des bâtiments d'exploitation appartenant à la Société en nom collectif X._____ Frères Etablissement ***** (ci-après: A X._____ Frères); à la dissolution de celle-ci intervenue en 1986, les propriétaires des biens immobiliers, qui étaient également actionnaires de la société anonyme ont repris le bail. Celui-ci, dont la teneur n'a pas été modifiée depuis sa conclusion, prévoit un fermage de 90'000 fr. par année, indexable en fonction de l'indice suisse des prix à la consommation et du taux hypothécaire. Les loyers ou fermages, effectivement adaptés aux conditions du marché comme aux modifications des surfaces louées, ont été régulièrement comptabilisés comme charges par la société anonyme. B. Dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 1997, X._____ Frères SA a déclaré une perte nette de l'exercice 1997 de 7'952 francs. Par décisions de taxation définitives rendues le 11 mai 1999 pour l'impôt cantonal et communal (ICC) et pour l'impôt fédéral direct (IFD) relatifs à l'exercice 1997, l'Administration cantonale des impôts (ci-après: l'ACI) a, s'agissant de la notification des éléments imposables, corrigé la perte nette de l'exercice en l'augmentant à 224'900 fr. Compte tenu d'une perte de 7'952 fr. annoncée par la société, il a été procédé à la reprise

d'un montant de 16'000 fr. pour dépenses non justifiées et d'un montant de 233'000 fr. rajouté aux charges de l'exercice et correspondant à une créance abandonnée par les actionnaires au profit de la société pour des loyers facturés à celle-ci. Cette reprise de charge fut motivée comme suit: "Nous avons considéré qu'il devait d'abord s'agir d'une charge pour la société respectivement d'un produit pour les actionnaires et que seulement ensuite les actionnaires pouvaient faire un abandon de créance dans le cadre d'un assainissement". Ces décisions retiennent toutes deux, s'agissant du calcul de l'impôt, un impôt sur le bénéfice de zéro franc. C. Par acte de sa mandataire du 1er juin 1999, X. _____ Frères SA a formé une réclamation contre ces deux décisions, contestant uniquement le refus de l'autorité fiscale d'admettre l'abandon par les actionnaires de leur créance de loyers de 233'000 francs. Cette réclamation est motivée comme suit: "(...). En effet, devant les difficultés financières rencontrées par la société les actionnaires ont décidé d'abandonner tout ou partie du loyer qui leur était dû pour la mise à disposition de terrain et de serres. Cette mesure n'a pour seul but que le maintien de places de travail et la pérennité de l'entreprise. Il faut préciser également que le loyer actuel n'est plus adapté aux conditions du marché. Il est donc tout à fait injuste de considérer comme produit chez les actionnaires une location qu'ils n'ont pas perçue. Au même titre qu'un propriétaire ne va pas déclarer comme produit de location le loyer qu'il aurait dû recevoir de la part d'un locataire insolvable. Il est d'ailleurs tout à fait concevable qu'un créancier-actionnaire mette à disposition de sa société sans contrepartie financière un terrain ou des moyens de production. De même que vous admettez qu'un créancier-actionnaire renonce à la comptabilisation d'intérêts sur sa créance pour soulager la société. Toutefois, nous pourrions, d'entente avec votre administration, réactualiser le bail à loyer (prix de location, objet loué, etc.) et nous engager à une comptabilisation systématique du loyer quel que soit le résultat de l'exercice comptable; et ce dès l'exercice 1998. (...)". Par proposition de règlement du 5 juillet 1999, l'ACI a confirmé le résultat imposable de l'exercice au montant de 224'900 fr.; confirmant son refus d'admettre l'abandon de location de la part des actionnaires, tenu pour permettre d'échapper au principe de la double imposition, l'autorité a retenu ce qui suit: "Une fois la créance inscrite au passif du bilan de X. _____ Frères SA, nous aurions, dans le cadre d'un assainissement, admis l'abandon de créance comme un bénéfice "improprement dit" fiscalement non imposable. Dans le cas qui nous concerne, il s'agit non pas d'un abandon de créance mais d'une renonciation de la part des actionnaires à un loyer auquel ils avaient droit, ce qui équivaut à un apport dissimulé de capital imposable chez l'actionnaire. Le loyer de fr. 233'000.- correspond à celui ressortant clairement des comptes au 31 décembre 1997. celui-ci peut être considéré comme correspondant aux conditions du marché. A titre indicatif, le loyer de l'année 1995 porté à la charge de la société respectivement comme produit chez les actionnaires s'élevait à fr. 229'000.-. Effectivement, nous ne réintégrons pas les loyers qu'un propriétaire aurait dû recevoir de la part d'un tiers (locataire) insolvable car il s'agit pour le débiteur d'une perte. Dans le cas qui nous concerne, le fait de n'avoir pas comptabilisé le loyer permet aux actionnaires d'échapper à la taxation d'un revenu locatif tout en maintenant une valeur substantielle dans la société qui peut en tout temps être réalisée en franchise d'impôt. (...)". Cette proposition ayant été refusée le 22 juillet 1999 par le contribuable, l'ACI a rejeté la réclamation de ce dernier par décision du 24 septembre 2001. D. Par acte de sa mandataire du 19 octobre 2001, X. _____ Frères SA a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre cette décision sur réclamation. Faisant valoir que l'abandon de la créance de loyer, seul litigieux, devait être considéré comme une rétrocession partielle d'un loyer non adapté à la

surface louée, la recourante en a conclu que, eu égard à une péjoration de sa situation économique suite à des modifications opérées dans sa structure d'exploitation et compte tenu du fait que le bail n'avait jamais été renégocié, dite créance ne pouvait être considérée comme un apport dissimulé de la part des actionnaires, que ceux-ci n'avaient donc pas transformé leur revenu imposable en fortune privée et qu'il convenait en conséquence d'annuler la décision de reprise de charge rendue par l'ACI. E. Les parties ont été invitées, par courrier du juge instructeur du 1er novembre 2001, à se déterminer quant à la recevabilité du pourvoi, tenue pour douteuse dans la mesure où la société recourante ne semblait faire valoir aucun intérêt direct et concret à l'admission du recours. La recourante a répondu, par courrier du 29 novembre 2001, que l'intérêt qu'elle avait à recourir résidait d'une part dans le fait que la reprise de loyer augmentait considérablement une perte fiscale que l'état de la société ne lui permettrait jamais d'imputer sur des bénéfices futurs, d'autre part que le montant du loyer ne correspondait pas économiquement à une charge commerciale. Par lettre du 3 décembre 2001, l'Administration fédérale des contributions (AFC) s'en est remise à justice sur le fond du litige comme sur la question de la recevabilité du pourvoi, relevant sur ce dernier point que la recourante n'avait pas démontré en quoi elle se trouvait atteinte par la décision entreprise, mais que l'objet de ses préoccupations semblait plutôt résider dans le sort de ses actionnaires. L'autorité intimée a produit sa réponse le 1er février 2002 et conclu au rejet du pourvoi, tenu pour recevable dans la mesure où tant la contribuable que le fisc auraient un intérêt à obtenir une décision définitive et exécutoire fixant la perte d'un exercice donné, prévenant ainsi toute contestation quant à la fixation ultérieure d'un report de pertes. La recourante a répliqué par acte du 20 mars 2002 et conclu à ce que la perte nette de l'exercice 1997 de 224'900 fr. soit ramenée à un bénéfice net imposable de 8'100 francs. F. Les parties ne se sont pas opposées à ce que le Tribunal administratif statue sans audience; leurs arguments seront repris ci-après dans la mesure utile. Considérant en droit: 1. A teneur de l'art. 37 LJPA, a qualité pour recourir quiconque est atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à ce que celle-ci soit annulée ou modifiée. Si un simple intérêt de fait suffit (ATF 115 Ib 47, consid. 1b p. 49; Archives de droit fiscal suisse 60, p. 263, consid. 1 p. 265), celui-ci doit exister en principe au moment du recours et du jugement, c'est-à-dire qu'il doit être actuel (Tribunal administratif, arrêt FI 00/045 du 27 décembre 2000, et les références, notamment ATF du 9 mai 2001, in RDAF 2001 II p. 262 consid. 1b). La mission du juge n'est en effet pas de faire de la doctrine, mais de résoudre des litiges concrets, ce qui ne saurait être le cas que lorsque le contribuable subit une atteinte du fait de la décision attaquée, plus précisément lorsqu'il est touché dans sa situation juridique par le dispositif de cette décision, qui seul se trouve doté de l'autorité de chose décidée (Moor, Droit administratif, vol. II p. 412 ss; Xavier Oberson, Le contentieux fiscal, in OREF éditeur, Les procédures en droit fiscal, Berne 1997, p. 155). 2. En l'espèce, s'agissant précisément de l'intérêt concret et actuel de la recourante à l'admission de son pourvoi, sa qualité pour recourir, admise par l'ACI mais contestée par l'AFC, prête à discussion. a) L'on constate en effet tout d'abord que la recourante ne conteste pas la reprise de 16'000 fr. pour dépenses non justifiées, mais seulement l'augmentation de la perte nette de l'exercice par le fait d'avoir ajouté aux charges de celui-ci la créance de loyer de 233'000 fr. abandonnée par les actionnaires. Ce faisant, alors même que l'argument principal qu'elle invoque à l'appui de son pourvoi consiste à se prévaloir de difficultés financières mettant en danger sa pérennité, la recourante s'en prend à une décision sur réclamation qui retient une perte fiscale nette - ce qui se traduit par une absence d'impôt sur le bénéfice - pour conclure à ce

que l'autorité retienne un bénéfice de l'exercice de 8'100 fr., ce qui impliquerait pour elle un impôt sur ce bénéfice et donc une péjoration de sa situation. Or, de jurisprudence récente, le Tribunal administratif a retenu que la réclamation ou le recours dirigé contre une taxation arrêtant les éléments imposables à zéro n'est pas recevable, précisément faute d'intérêt actuel (arrêt FI 00/045 du 27 décembre 2000). A fortiori, on voit mal quel intérêt la recourante pourrait avoir à l'admission d'un pourvoi tendant à une modification de la taxation à son détriment. b) L'on pourrait certes considérer que les conclusions de la recourante tendent à la constatation du montant de la perte fiscale nette de l'exercice. Mais à cet égard, il y a lieu de relever que le droit fiscal ne reconnaît que de manière très limitée la possibilité pour le contribuable d'obtenir une décision en constatation (Michael W. Hildebrandt/Kaloyan Stoyanov, La décision de constatation en droit fiscal fédéral, in l'Expert comptable suisse, 1998, p. 81 ss; à titre de comparaison, Moor, Droit administratif, vol. II, p. 109 s. et réf. citées). En matière d'imposition directe, et mis à part l'hypothèse d'une perception anticipée de cet impôt (ainsi dans le cadre de l'impôt à la source), la procédure de constatation se limite essentiellement à la possibilité d'obtenir une décision relative à l'assujettissement (Hildebrandt/Stoyanov, op. cit.; le Tribunal fédéral s'est prononcé dans le même sens, même s'il ne l'a pas fait de manière absolument définitive: ATF 121 II 473, spéc. consid. 2d et réf. citées). Il est vrai que le Tribunal fédéral a laissé ouverte la question de l'intérêt du contribuable à faire arrêter le montant de la perte d'un exercice, compte tenu des difficultés à rapporter ultérieurement certaines preuves dans l'hypothèse d'un report ultérieur de pertes sur les années bénéficiaires - non sans avoir relevé que la question du montant de l'ensemble des pertes à reporter ne devient actuelle que lorsqu'une compensation avec des bénéfices entre effectivement en considération - (RDAF 2001 II 261, consid. 1/b/cc; question également laissée ouverte par le Tribunal de céans, in FI 01/065 du 25 février 2002). L'on ne se trouve cependant pas dans cette hypothèse, dès lors que la recourante ne prétend pas faire arrêter le montant de pertes dans la perspective d'un report de celles-ci, ni faire déterminer différemment un montant de report de pertes et que l'intérêt qu'elle invoque n'est pas le sien propre, comme exposé ci-dessous. c) En réalité, dans la mesure où l'autorité intimée lui avait d'entrée signifié que l'abandon de créance des actionnaires, qualifié d'apport dissimulé de capital, serait imposable auprès de ceux-ci, la société recourante a agi au service de ces derniers, également propriétaires des biens loués. Elle ne saurait cependant confondre sa propre taxation et celle de ses actionnaires, qui pourront recourir contre une telle qualification de l'abandon de leur créance dans le cadre de leur propre taxation, sans que le résultat de cette procédure ait d'incidence sur la taxation zéro de la personne morale (StE 1995 B92.3 n°8; ZStP 2000 245, cité in FI 00/045, consid. 2a). 3.

Des considérations qui précèdent, il résulte que la recourante ne saurait se voir reconnaître la qualité pour recourir, à défaut de faire valoir, pour elle-même, un intérêt actuel, direct et concret à l'admission de son pourvoi. Le recours est en conséquence déclaré irrecevable, les frais de la cause devant être mis à la charge de son auteur, débouté (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I.

Le recours est irrecevable. II. L'émolument d'arrêt, fixé à 3'000 (trois mille) francs, est mis à la charge de X. _____ Frères SA. III. Il n'est pas alloué de dépens.

Lausanne, le 19 septembre 2002 Le

président:

Le greffier: Le présent

arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint En tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct, le présent arrêt peut faire l'objet, dans les trente jours dès sa notification, d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Le recours s'exerce

conformément aux art. 103 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire (RS 173.110).

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