

VD_OMNI FI.2003.0051 vom 19. Mai 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-05-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0051

FR: VD_OMNI FI.2003.0051 du 19 mai 2004

IT: VD_OMNI FI.2003.0051 del 19 maggio 2004

Regeste

c/ACI | Tant et aussi longtemps que le jugement qui met une dette de loyer à la charge du locataire (ou du sous-locataire) n'est pas définitif, on ne peut considérer le revenu locatif comme acquis. Dès lors, la société immobilière peut comptabiliser dans ses recettes l'arriéré de loyer et ouvrir une provision à concurrence de la prétention du locataire (fondée sur l'art. 260a CO). Chez l'actionnaire de la SI, la reprise ne peut en revanche pas excéder le dividende résultant des loyers effectivement encaissés.

Erwägungen

E. 1

lit. b LIFD, a contrario) 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. La répartition de bénéfice dissimulée sera ainsi présumée lorsque 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 lorsque enfin cette dernière favorise un membre de la société ou une personne touchant celui-ci de près. On doit ainsi admettre qu'il y a répartition de bénéfice dissimulée, en particulier lorsque la société grève de façon indue son compte de profits et pertes en octroyant à ses actionnaires des avantages excessifs ou en leur remboursant des frais injustifiés (v. Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, Zurich 1985, p. 289 et ss., not. 291; Ernst Käzlig, *Die direkte Bundessteuer*, Bâle 1992, 2ème éd., tome II, ad art. 49 al. 1 lit. b AIFD, notes 73 à 75, 82 et 83; Danielle Yersin, *Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable*, thèse Lausanne 1977, pp. 247-252; v. également, Rivier, op. cit., p. 265 et ss not. 269; nombreuses références citées). Selon la jurisprudence, constitue dès lors une prestation appréciable en argent, indépendamment de la forme revêtue et de son appellation, toute attribution aux actionnaires ou à des tiers proches de ceux-ci, dont la cause juridique se trouve exclusivement dans le rapport de participation; il y a attribution à une personne physique fondée sur un tel rapport lorsque celle-ci n'aurait justement pas été effectuée en faveur d'un tiers dans les mêmes circonstances (cf. RDAF 2003 II 382, cons. 1; Archives de droit fiscal 68, 397, cons. 2a; 60, p. 558, cons. 1a) bb) Les distributions dissimulées de bénéfices peuvent prendre les formes les plus diverses; elles peuvent notamment consister à détourner le bénéfice de la société en renonçant à une juste rétribution de ses prestations, en laissant, par exemple, l'actionnaire jouir de locaux à bas prix. (v. Danielle Yersin, op. cit., p. 256) ou pour l'actionnaire, à s'approprier des biens ou des droits revenant à la société (v. Rivier, op. cit., p. 272). L'avantage consenti à l'actionnaire peut également prendre la forme d'une renonciation par la société à un produit, à une créance ou à une autre contre-prestation (Rivier, p. 266). La société anonyme peut en

principe conclure librement tous contrats civils ou commerciaux avec ses membres, notamment des prêts ou des baux; les prestations qu'elle fournit en exécution de ces conventions n'ont pas leur cause dans la qualité d'actionnaire de celui qui les reçoit, pour autant que celles-ci soient rémunérées aux conditions du marché. Ainsi, la société qui paye un prix anormalement élevé pour les prestations que lui font ses actionnaires ou qui leur offre les siennes à des conditions de faveur, procure à ses membres des avantages économiques concrets et mesurables, susceptibles d'être soumis à l'impôt anticipé selon l'art. 4 al. 1 lit b LIA, respectivement d'être considérés comme une distribution de dividendes, imposable tant chez la société, que chez l'actionnaire, dans le cadre des règles de l'imposition directe. Les organes de la société doivent toutefois avoir conscience d'acquiescer de l'actionnaire un bien économique au-dessus du prix réel ou de lui en livrer un en dessous de ce prix, opération qu'ils n'auraient pas acceptée de conclure aux mêmes conditions avec un tiers (v. dans ce sens ATF 107 Ib 325, rendu en matière d'impôt anticipé, mais valable également en matière d'imposition directe). De façon générale, l'estimation d'une prestation appréciable en argent se fonde sur la valeur de la prestation pour des tiers indépendants se trouvant dans des circonstances identiques (v. Rivier, op. cit., p. 268, réf. citées). En application de ce principe, l'ATF 107 Ib précité (qui concerne d'ailleurs plus précisément l'hypothèse de loyers perçus par une société immobilière prétendument inférieurs à ceux du marché) souligne que, sous réserve des dispositions légales qui répriment les abus ou établissent des mécanismes spéciaux pour la fixation des prix, la valeur économique réelle d'un bien se mesure au prix que des tiers, sur un marché libre et ouvert, seraient disposés à payer pour en faire l'acquisition; la société anonyme n'a donc pas à acquiescer l'impôt anticipé lorsqu'elle remet ses immeubles à bail à ses actionnaires et exige d'eux un loyer égal à celui qu'elle pourrait normalement encaisser de tiers, même si ce loyer ne lui permet pas de réaliser un bénéfice ou même de couvrir ses frais d'exploitation. Sur ce point, l'arrêt a fait l'objet de certaines critiques de la doctrine (ainsi, Conrad Stockar, Überlegungen zum Entscheid i. S. Bellatrix, in Archives 53, 177 ss; sur le même arrêt v. également Jacques-André Reymond, Dividendes cachés et rendement minimum des sociétés anonymes, in SAG 1983, 14 ss et références citées par ces auteurs; v. aussi, pour l'impôt fédéral direct, Ernst Käzlig, op. cit. n° 102 et ss, ad art. 49 AIFD, références citées). L'arrêt ajoute (considérant 4) 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 on ne saurait l'obliger à faire des études de marché dans chaque cas. cc) Dans une situation de ce genre, lorsque la société a renoncé à demander une rémunération normale des biens mis à la disposition de l'actionnaire, la différence entre le loyer ou l'intérêt usuels et les montants versés par l'actionnaire est imposée; si l'actionnaire a touché directement des recettes, qui n'ont pas été comptabilisées dans la société, leur montant total est ajouté au bénéfice social (cf. Danielle Yersin, op. cit., p. 257). On relèvera encore que le montant du dividende dissimulé susceptible, cas échéant, de faire l'objet d'une reprise dans les comptes de la société immobilière devrait en outre être imposé chez son ou ses actionnaires. Dans l'arrêt FI 1993/0094 précité, le Tribunal administratif a rappelé que ces derniers ne peuvent invoquer, à l'inverse en quelque sorte du propriétaire ordinaire, l'application des dispositions, notamment cantonales, permettant de déterminer la valeur locative imposable. Dès lors qu'il s'agit d'un dividende dissimulé, la reprise chez les actionnaires-locataires doit être effectuée sur la base du loyer brut que la société immobilière aurait dû normalement pouvoir leur réclamer. b) Confrontés au cas d'espèce, ces quelques rappels permettent au tribunal de faire plusieurs constatations. aa) Dans les

décisions attaquées, l'autorité intimée s'est tout d'abord fondée sur le montant du loyer annuel, tel qu'il résulte de la convention de sous-location conclue le 31 août 1995 entre Y. _____ et B. _____ SA, soit 192'000 francs (16'000 francs par mois). Pour elle, ce montant constituerait le loyer qui, dans des circonstances ordinaires, serait normalement exigible d'un tiers en contrepartie de la jouissance de l'immeuble propriété de la SI X. _____. Les recourantes expliquent toutefois que les circonstances dans lesquelles ce dernier bail a été conclu étaient exceptionnelles. Certes, Y. _____ songeait plutôt à vendre l'immeuble (ce qu'elle a fini par faire fin 1999) et avait entrepris des démarches à cet effet, ce dont B. _____ SA a été informée. On retire des explications des recourantes qu'initialement au demeurant, B. _____ SA, voire les époux C. _____, envisageaient de se porter acquéreurs du capital-actions de la SI X. _____ ou de l'immeuble, dans le cas où celle-ci aurait préalablement été liquidée. A tout le moins, Y. _____ elle-même paraît y avoir songé. Il n'est toutefois pas démontré, et les parties devant le Tribunal des Baux ne l'ont du reste pas allégué, que le loyer exigé par cette dernière a été fixé en fonction de cette circonstance, à savoir qu'une partie du loyer devait servir à rémunérer un éventuel droit d'emption, voire soit considéré comme à valoir sur le prix de vente. Cette circonstance impliquait surtout pour Y. _____ de sous-louer l'immeuble pour un temps limité, la sous-location étant une mesure temporaire. On relève qu'au départ, son intention était d'exiger un loyer anormalement bas, dès lors que l'entretien de l'immeuble était à la charge du sous-locataire (v. exposé des faits du jugement du Tribunal des Baux du 17 novembre 2002, ch. 2a). La convention du 31 août 1995 met du reste à la charge de B. _____ SA l'entretien d'un certain nombre d'installations et de machines, mises à la disposition du sous-locataire (chiffres 5.2, 5.3 et 5.7 des dispositions complémentaires). bb) En réalité, il n'est nul besoin ici de démontrer que le loyer de 192'000 francs correspond au loyer usuel du marché, soit au montant que la SI X. _____ aurait dû pouvoir exiger de tiers locataires, en lieu et place de son actionnaire. Il suffit, pour justifier la reprise quant au principe, de constater que Y. _____ s'est en l'occurrence substituée à la SI X. _____ dont elle est actionnaire-locataire unique, pour convenir avec un tiers locataire d'un loyer de 192'000 francs et s'approprier ce montant qui aurait dû revenir à la SI X. _____ en sa qualité de propriétaire. Selon le cours ordinaire des choses en effet, cette dernière aurait dû pouvoir donner elle-même à bail son immeuble à B. _____ SA et percevoir ainsi la rémunération due en contrepartie de la jouissance des locaux. Il convient de distinguer à cet égard la situation de la société immobilière à actionnaire unique de celle de la société immobilière d'actionnaires-locataires. Dans ce dernier cas en effet, on peut admettre que l'actionnaire-locataire puisse lui-même conclure un bail avec son sous-locataire, dès lors que sa maîtrise n'a trait qu'à l'objet du bail qui, en règle générale, est un appartement. Dès lors, c'est seulement dans l'hypothèse où l'actionnaire-locataire unique fournit une prestation supplémentaire par rapport à celle de la S.I. propriétaire qu'il peut prétendre à une rémunération de ce chef et conclure lui-même un contrat de bail. Dans ce cas de figure, la conclusion d'un bail avec un tiers sous-locataire impliquant la fixation d'un loyer plus élevé que celui comptabilisé à sa charge dans les livres de la S.I. propriétaire trouvera éventuellement une justification. Si, au contraire, l'actionnaire-locataire ne parvient pas à démontrer l'existence d'une telle prestation, il ne pourra en tout cas pas justifier d'un point de vue économique de percevoir directement du sous-locataire un loyer plus élevé que celui mis à sa propre charge et devra se laisser opposer une reprise; il souffrira, cas échéant, que celle-ci corresponde, tant chez lui que dans la société, à la différence entre le loyer directement encaissé du tiers sous-locataire et celui comptabilisé dans les livres de la S.I.

comme étant à sa charge. Il importe à cet égard de distinguer la prestation appréciable en argent qui résulterait d'une appropriation par l'actionnaire de biens ou de droits qui, normalement, reviennent à la société anonyme (Rivier, p. 272), de celle qui grève le compte de pertes et profits de la société anonyme (p. 269). Dans le premier cas en effet, comme en l'occurrence, la société ne reçoit pas la totalité de la prestation qui lui est due parce que l'actionnaire se l'est appropriée en tout ou en partie. Comme l'actionnaire est censé la restituer, il est normal que la reprise soit opérée à hauteur de la prestation effectivement encaissée par l'actionnaire ("Gewinnvorwegnahme" ; v. Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuern* II, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 48, nos 89 et ss, p. 488, références jurisprudentielles citées). A l'inverse du second cas (que l'on rencontre lorsque, par exemple, la société paie un loyer excessif à l'actionnaire ou perçoit de ce dernier un loyer insuffisant), la reprise ne doit donc pas être limitée à la différence entre le loyer perçu et le loyer du marché. c) Les recourantes entendent au demeurant démontrer que la conclusion par Y. _____ d'un bail à loyer avec B. _____ SA, lui donnant droit l'encaissement des loyers en lieu et place de la SI X. _____, trouverait une justification sur un plan économique. Pour elles en effet, la différence entre le loyer demandé à Y. _____, tel que comptabilisé chez SI X. _____, et celui exigible de B. _____ SA s'expliquerait par des paramètres spécifiques dont l'ACI n'a pas tenu compte dans ses décisions. Les recourantes rappellent que de 1973 à 1985, des travaux de rénovation importants, pour un montant d'environ 750'000 francs, ont été réalisés dans l'immeuble. Comme la SI X. _____ ne pouvait emprunter la totalité de la somme nécessaire à l'époque, Y. _____ a pris en charge elle-même ces travaux. Or, une partie de ces travaux auraient été financés par M. Y. _____; ce dernier a prêté un montant de 400'000 francs à son épouse en 1973, afin que celle-ci puisse, d'une part, acquérir le capital-actions de la SI X. _____ et, d'autre part, entreprendre des travaux de rénovation dans l'immeuble. Y. _____ a réglé ainsi pour 392'286 fr. de travaux. En outre, elle a avancé le solde à la S.I., soit environ 350'000 fr. (plus précisément 357'232 fr.); une créance-actionnaire (qui se montait à 310'473 fr.25 à fin 1976 et à 220'862 fr.85 à fin 1995) a du reste été comptabilisée au passif de la SI X. _____ (fin 1996 et fin 1997, cette créance a été portée à 225'015 fr.45, respectivement 226'646 fr.20, pour atteindre le montant de 240'471 fr.45 à fin 1998). Dès lors, les recourantes font valoir que le loyer exigé de B. _____ SA servait notamment à rémunérer les intérêts dus par Y. _____ à son époux et tiendrait également compte de l'amortissement de la totalité desdits travaux. Dans leurs dernières écritures, elles font même valoir que c'est grâce à la réalisation de ces travaux qu'un loyer annuel de 192'000 francs a pu être obtenu de B. _____ SA. aa) On pourrait soutenir que les recourantes se prévalent en quelque sorte de la compensation entre les prestations faites à l'actionnaire et les avantages accordés par celui-ci à la société anonyme (v. sur cette question, controversée au demeurant, Rivier, op. cit., p. 275). Bien que leurs explications ne soient pas des plus limpides, elles soutiennent au demeurant que la distribution à l'actionnaire-locataire d'un dividende dissimulé (soit en l'occurrence 144'000 francs par an) trouverait sa contrepartie dans un apport dissimulé que cette dernière aurait fait à la société, correspondant à environ 400'000 francs de travaux. Elles entendent ainsi se placer sur le terrain du droit civil et se prévalent plus particulièrement de l'art. 672 al. 1 CC, disposition dont il ressort qu'une créance naît ensuite de travaux exécutés sur le fonds d'autrui. Or, la SI X. _____ et son actionnaire-locataire seraient en quelque sorte convenues de ce que cette dernière puisse percevoir elle-même le loyer exigé d'un tiers sous-locataire, en règlement de cette créance. On doit sans doute leur objecter que la société est liée au contenu de sa

comptabilité (*Massgeblichkeitsprinzip*) et au choix délibéré qu'elle a fait de ne pas comptabiliser telle ou telle écriture (cf., not., Markus Reich, *Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen*, in *Archives de droit fiscal* 54, p. 609 et ss, not. 625 ss; cf. en outre, Danielle Yersin, op. cit., p. 122). Or, à l'inverse des deux cinquièmes du montant des travaux (350'000 fr. environ), somme avancée par Y._____ à la S.I., dont on a vu qu'elle faisait l'objet d'une créance comptabilisée, l'apport de 400'000 francs (soit un montant que M. Y._____ a pour partie avancé à son épouse) n'a, quant à lui, jamais été comptabilisé dans la S.I., de même, par conséquent, que le montant des travaux correspondant et leur amortissement. Il est douteux, dans ces conditions, que les parties puissent ultérieurement convenir de ce que Y._____ perçoive elle-même le loyer payé par B._____ SA, à titre d'amortissement en quelque sorte du montant de ces travaux de 400'000 francs, non portés dans les comptes, ceci sans égard au fait que l'actionnaire-locataire a bénéficié jusqu'en août 1995, d'un loyer inférieur à celui que la SI X._____ eût été en droit de prétendre d'un tiers. Quoi qu'il en soit, les recourantes, pour défendre cette thèse avec succès, auraient dû démontrer au préalable la relation directe entre les travaux effectués dans l'immeuble et le loyer exigé de B._____ SA et rendre vraisemblable le fait que ce loyer serve notamment à rémunérer lesdits travaux. Or, s'agissant de travaux entrepris en 1973 et terminés en 1985 (la plupart du reste étant achevés à fin 1975), la relation avec un contrat de bail conclu en 1995 apparaît plus que douteuse. En effet, la plupart de ces travaux étaient déjà amortis lorsque le bail du 31 août 1995 a été conclu. Dès lors, les recourantes ne justifient pas que Y._____ puisse se substituer à la SI X._____ et encaisser elle-même les loyers revenant à celle-ci. bb) Supposé toutefois que le lien entre les travaux et le montant du loyer eût été démontré in casu, pour l'ACI toutefois, seul le propriétaire inscrit au registre foncier, à l'exclusion de l'actionnaire-locataire, serait habilité à faire valoir la déduction de frais d'entretien et de dépenses d'amélioration. En réalité, il n'est guère besoin de trancher ici cette question. En admettant que l'actionnaire-locataire puisse faire valoir cette déduction, il n'est en effet guère contestable que les dépenses d'amélioration, soit les travaux de rénovation à plus-value, sont susceptibles d'accroître la fortune et ne sont de toute façon pas déductibles du revenu qu'un propriétaire retire de son immeuble. En outre, la prise en compte d'un amortissement présuppose que le propriétaire tienne une comptabilité, ce qui n'est pas le cas en l'occurrence de Y._____. Quant aux frais d'entretien d'un immeuble à caractère privé, l'actionnaire-locataire devait revendiquer cette déduction au moment où la dépense a été consentie, soit lors de la période de taxation durant laquelle les factures sont établies ou que ces montants ont effectivement été déboursés, soit, in casu, les périodes correspondant aux années de calcul 1973 à 1985 (v. sur ce point, Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 442; Peter Locher, *Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel* 2001, n° 56 ad art. 32 LIFD; cf. également, arrêt du Tribunal administratif du Canton de Fribourg du 2 mai 2003, in *Revue fiscale* 2003, p. 766, cons. 3c et 4). Dans tous les cas, par rapport aux périodes concernées par la présente cause, ces frais, engagés il y a plus de dix ans, ne peuvent plus être pris en considération. cc) Sans doute, Y._____ explique, dans son pourvoi, que le montant de la prestation appréciable devait prendre en compte la dette contractée à l'égard de son époux Y._____ (soit 400'000 francs au maximum). Il n'est cependant pas établi que la dette contractée à l'égard de ce dernier porte intérêt; cela ne ressort en tout cas pas des conventions passées entre les époux Y._____ et versées au dossier. Du reste, dans sa déclaration d'impôt 1999-2000, Y._____ ne revendique aucune déduction à ce titre. Certes, on retire du

chiffre 5.6 des dispositions complémentaires du bail conclu avec B. _____ SA que trois cinquièmes des loyers encaissés par Y. _____ devaient être reversés à M. Y. _____, à titre de règlement de sa créance. Or, comme le fait justement remarquer l'ACI dans sa réponse, il s'agit en réalité d'un amortissement de la dette. Il n'y a donc pas lieu de prendre ce montant en considération. dd) En outre, il n'y a pas lieu de tenir compte de la mise à disposition, par Y. _____, d'une partie du mobilier garnissant l'immeuble. Compte tenu de la faible valeur des quelques meubles figurant dans l'inventaire annexé au bail du 31 août 1995, la prestation de l'actionnaire-locataire à cet égard n'est pas significative au point de justifier qu'il puisse encaisser lui-même le loyer dû à la société propriétaire. On peut du reste se demander si Y. _____, en laissant une partie du mobilier à disposition des sous-locataires, n'a pas cherché à économiser sur les frais de garde-meubles dont elle revendique la déductibilité par ailleurs (v. ci-dessous considérant 3c/bb). 3. De ce qui précède, il ressort que la reprise opérée doit être confirmée dans son principe. Le loyer payé par B. _____ SA à Y. _____ est censé faire partie du revenu locatif de la SI X. _____. Ainsi, la comptabilisation d'un loyer, à charge de l'actionnaire-locataire, de 48'000 francs seulement recouvre une prestation appréciable en argent; le loyer effectivement convenu, encaissé par Y. _____ et payé par B. _____ SA, à savoir 192'000 francs, aurait normalement dû être comptabilisé dans les recettes annuelles de la SI X. _____. Il importe peu à cet égard que l'autorité de taxation ait, postérieurement à la vente du capital-actions de la SI X. _____ à D. _____, accepté de prendre en considération un loyer annuel de 120'000 francs. Le fait que l'autorité de taxation se soit montrée plus généreuse après l'arrivée du nouvel actionnaire-locataire – ce d'autant plus que des travaux ont été réalisés par ce dernier – n'est pas une circonstance susceptible d'affaiblir la détermination par elle du loyer exigible de l'ancien actionnaire-locataire. a) A tout le moins lorsqu'elle résulte d'une appropriation du gain par l'actionnaire ("Gewinnvorwegnahme"), la prestation appréciable en argent entraîne nécessairement un redressement des comptes de la société anonyme, donc une correction, le cas échéant, du bénéfice imposable durant les périodes de taxation directement concernées par la reprise fiscale. La correction doit être faite qu'elle soit au détriment ou en faveur du contribuable (Rivier, La fiscalité de l'entreprise, p. 237). En contrepartie de la reprise, la société anonyme peut faire valoir toutes les charges correspondant à la recette introduite dans ses comptes (ibid., p. 243). Une fois que la reprise au bénéfice de la société anonyme est déterminée, il y a lieu de reprendre chez l'actionnaire également le dividende correspondant à sa part au bénéfice dissimulé (ibid., p. 268). Dans le cas d'espèce, cela a pour conséquence que, durant les exercices 1996 et 1997 (pour cette dernière année toutefois, voir encore ci-dessous, lit. c/aa et bb), la reprise, tant chez la SI X. _____ que chez Y. _____ est constituée de la différence entre le loyer payé par B. _____ SA (192'000 fr.) et celui comptabilisé dans la S.I. à charge de l'actionnaire-locataire (48'000 fr.), soit 144'000 francs, sans que l'on doive tenir compte d'un quelconque montant au titre de part sur les travaux de rénovation et de rémunération des intérêts passifs. Par conséquent, les décisions attaquées devront être confirmées pour la SI X. _____, s'agissant des périodes de taxation 1996 et 1997 et, pour l'actionnaire, en tant qu'est en cause l'année de calcul 1997. Durant l'exercice 1998 en revanche, et, pour l'actionnaire, s'agissant de l'année de calcul 1998, plusieurs constatations conduisent le tribunal à annuler lesdites décisions. b) On relève tout d'abord que l'autorité intimée a repris, pour chaque année de calcul, donc y compris pour l'année 1998, tant dans les comptes de la SI X. _____ que chez son actionnaire, l'entier du loyer dû par B. _____ SA soit 192'000 francs, sans égard au fait que, durant cette dernière année, ce

loyer n'a plus été payé à compter du 1^{er} avril et que l'actionnaire-locataire a été contrainte de faire valoir ses droits devant les juridictions compétentes pour sauvegarder sa créance. L'autorité intimée est partie du principe que les contribuables avaient acquis, par la conclusion du bail du 31 août 1995, un droit ferme et irrévocable sur le paiement du loyer. Or, les recourantes critiquent ce calcul; elles rappellent qu'à ce jour, le solde du loyer dû pour l'année 1998 (avril à décembre, soit 144'000 francs) n'a toujours pas été versé par B._____ SA, ce dont l'autorité fiscale devait nécessairement tenir compte dans son calcul. aa) Cette question, délicate au demeurant, a trait à la réalisation du revenu imposable. La doctrine distingue à cet égard plusieurs modes de réalisation (réalisation effective, comptable ou inhérente au système d'imposition); la réalisation effective dégage un produit à l'occasion d'un échange de prestations, le contribuable acquérant un bien ou un droit en contrepartie de sa propre prestation, notamment de ses services ou de ses marchandises (v. Rivier, *Droit fiscal suisse*, p. 329). De façon générale, un revenu est en principe réalisé lorsque le contribuable reçoit des prestations ou acquiert un droit dont il peut effectivement disposer (v. ATF du 10 juillet 2001, in RDAF 2001 II 345, cons. 3). Ainsi, pour certains auteurs, le revenu issu de la conclusion d'un contrat donnant droit à des prestations périodiques (tel que bail à loyer ou à ferme, contrat de licence, etc.) est réalisé lorsque la prestation est effectivement versée (cf., outre Rivier, *op. cit.*, p. 330, Reimann/Zuppinger/Schärer, *Kommentar zum Zürchersteuergesetz*, Band II, Bern 1963, ad § 19-32, n° 22). En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu, dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine (v. *Archives de droit fiscal* 66, 377, cons. 4a; ATF 113 Ib 23, cons. 2e); ainsi, pour les revenus de capitaux, il y a en principe réalisation au moment de l'exigibilité de la prestation (v. RDAF 2003 II 343, cons. 3.3). Dès lors, le moment de l'acquisition du revenu coïncide en principe avec sa réalisation; c'est celui où le contribuable acquiert le droit à une prestation et non celui où il reçoit effectivement celle-ci. Toutefois, certains revenus sont soumis à des règles particulières; ainsi, le revenu de l'activité salariée est acquis au moment du paiement, du virement au compte de chèques ou en banque. En réalité, il importe d'opérer une distinction selon le type d'activité exercée par le contribuable. Dans le cas d'une activité commerciale soumise à l'obligation de tenir des livres, au contraire, le revenu est en principe réalisé au moment où la facture est établie (dès ce moment le contribuable acquiert un droit ferme à la contre-prestation; il en va ainsi de la créance du bailleur lorsque celle-ci peut être comptabilisée, cf. Markus Weidmann, *Einkommensbegriff und Realisation*, Diss. Zürich 1996, p. 157). En revanche, pour les contribuables qui n'ont pas l'obligation d'établir une comptabilité commerciale, mais peuvent se contenter de dresser un état des actifs et passifs de leur patrimoine professionnel, de leurs recettes et dépenses professionnelles, le revenu est censé réalisé au moment de l'encaissement de la contre-prestation et non au moment de la présentation de la facture (sur ces points, v. Rivier, *op. cit.*, p. 329). Cette solution s'impose a fortiori s'agissant du contribuable pris en tant que personne privée. bb) On relève que Y._____ a fait valoir avec succès son droit de rétention conformément à l'art. 268 CO – les locaux sont également loués à l'usage professionnel – puisque B._____ SA a fourni des garanties couvrant l'étendue de ce droit de rétention, donc l'arriéré de loyer; du reste, celles-ci ont été libérées en sa faveur par le Tribunal des baux. Toutefois, le jugement du 27 novembre 2002 n'est pas définitif; devant la Chambre des recours, B._____ SA fait valoir son droit à la compensation du loyer échu avec la créance qu'elle prétend détenir contre le bailleur, soutenant que les travaux réalisés par elle dans l'immeuble constituaient une plus-value lui donnant droit à une indemnité, ce conformément à l'art. 260a CO. Dans

ces conditions, le raisonnement de l'autorité intimée doit être nuancé; le droit de Y. _____ à percevoir le loyer exigé de B. _____ SA pourrait concrètement être mis en échec dans l'hypothèse où cette dernière faisait valoir la compensation avec succès. Dès lors, la reprise, telle que calculée par l'autorité de taxation et confirmée par l'autorité intimée, ne peut être maintenue. Sa détermination dépendra pour l'essentiel du mode de comptabilisation choisi par la SI X. _____. S'il appartient sans doute à cette dernière de comptabiliser dans ses recettes l'arriéré de loyer échu, elle peut, cas échéant, ouvrir dans ses comptes une provision à due concurrence de la prétention de B. _____ SA fondée sur l'art. 260a CO. Supposé que la prétention de B. _____ SA soit définitivement écartée, cette provision devra naturellement être dissoute ultérieurement, soit lors de l'exercice durant lequel cet arriéré aura effectivement été encaissé (soit en fait lors de la libération effective des garanties bancaires). Chez l'actionnaire, personne privée, en revanche, la question à résoudre ici n'est pas tant celle de s'assurer que Y. _____ ou la SI X. _____ ont acquis un droit ferme au paiement du loyer, comme le soutient l'ACI; elle n'est pas davantage celle de savoir si, conformément à leurs explications, la recourante est exposée au risque concret de devoir supporter une perte économique. L'essentiel est de retenir que, durant l'année 1998, B. _____ SA n'a versé en tout et pour tout que trois mois de loyer, soit 48'000 francs; dès lors, c'est ce montant qui doit être pris en considération pour déterminer le dividende dissimulé perçu par Y. _____ durant cette même année. On conçoit mal en effet que cette dernière puisse recevoir un dividende supérieur aux montants effectivement encaissés. c) De ce qui précède, il résulte que les reprises opérées dans les comptes de la SI X. _____ pour l'exercice 1998 et au revenu de Y. _____ durant l'année de calcul 1998 ne peuvent être confirmées et devront être recalculées par l'autorité intimée. S'agissant de la SI X. _____, celle-ci devrait pouvoir ajuster ses comptes avant nouvelle décision de l'ACI. L'autorité intimée devra en outre tenir compte des constatations qui suivent dans son calcul. aa) Y. _____ s'en prend à la décision la concernant en ce que l'autorité intimée n'est pas entrée en matière sur certaines des déductions qu'elle a revendiquées. C'est à tort, selon elle, que ses prétentions à la déductibilité des frais de garde-meubles et des frais de déplacement et d'avocat (durant l'année 1997) ont été écartées. La décision attaquée admet que Y. _____ puisse déduire du revenu locatif imposable les frais d'avocat et de gérance auxquels elle a été exposée durant l'année de calcul 1998 pour sauvegarder sa créance et faire valoir ses droits à l'encontre de B. _____ SA (soit 8'180 fr. 25 de frais de gérance et 56'390 fr.40 d'honoraires et de frais d'avocat). Comme le fait justement remarquer l'autorité intimée, il n'est nullement démontré que Y. _____ (et par conséquent la SI X. _____) a été exposée en 1997 à des frais quelconques (y compris ceux relatifs à son déplacement) en relation avec l'acquisition du revenu. C'est seulement à compter du 1^{er} avril 1998 que B. _____ SA s'est trouvée en demeure de payer son loyer et aucune des factures produites ne fait état de prestations antérieures au 1^{er} janvier 1998. Cela étant, ces dépenses ne devaient pas seulement être imputées du revenu de l'actionnaire-locataire; elles peuvent en effet être mises à la charge de la SI X. _____ durant l'exercice 1998, puisqu'elles sont à mettre en relation avec l'encaissement du loyer et en constituent des frais d'acquisition. bb) Y. _____ a revendiqué en outre, sans en justifier le bien-fondé, la déductibilité de frais de garde-meubles (7'029 fr. en 1997 et 8'935 fr.30 en 1998). Elle a simplement indiqué, à l'adresse de l'autorité intimée, que B. _____ SA étant pressée de conclure le bail et de prendre possession de l'immeuble, tout le mobilier garnissant celui-ci n'a pu être déménagé et une partie a dû être entreposée auprès de l'entreprise *****, à *****. Il s'agit là de frais purement privés et, partant, non

déductibles. cc) Enfin, toujours chez Y. _____, on relève que la décision attaquée limite la déduction du revenu brut au titre de loyer dû à la SI X. _____ aux trois premiers mois, soit 12'000 francs, alors qu'un montant de 48'000 francs a été comptabilisé dans la S.I. durant l'année de calcul 1998 également. L'autorité intimée s'est fondée sur le contenu de la déclaration d'impôt de l'actionnaire. Au demeurant, il n'est pas exclu que Y. _____ ait cessé de payer le loyer à la SI X. _____, ce dès l'instant où B. _____ a, pour sa part, interrompu ses versements; cela pourrait expliquer le contenu de sa déclaration (12'000 francs équivalant aux trois premiers mois de loyer à 4'000 francs). Quoi qu'il en soit, cette question devra être instruite par l'autorité intimée à qui le dossier est de toute façon renvoyé pour nouvelle détermination des reprises à opérer en 1998. 4. Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à admettre partiellement les recours. a) La décision sur réclamation notifiée à la SI X. _____, en ce qui concerne les périodes de taxation 1996 et 1997, tant en matière d'impôt fédéral direct, qu'en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, sera confirmée. En revanche, dite décision sera annulée en tant qu'elle porte sur la période de taxation 1998. En outre, la décision sur réclamation notifiée à Y. _____, tant en matière d'impôt fédéral direct, qu'en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, sera annulée également. La cause sera donc renvoyée à l'autorité intimée pour complément d'instruction et nouvelles décisions, conformément au considérant 3 qui précède. b) Au vu de ce qui précède, un émolument d'arrêt réduit sera mis à la charge des recourantes, ce pour tenir compte de l'annulation des décisions les concernant sur une des périodes concernées (art. 55 al. 2 et 3 LJPA). Au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.

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