

VD_OMNI FI.2003.0100 vom 20. April 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-04-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0100

FR: VD_OMNI FI.2003.0100 du 20 avril 2006

IT: VD_OMNI FI.2003.0100 del 20 aprile 2006

Regeste

X/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Déductibilité au sein d'une société immobilière de dépenses justifiées par l'usage commercial. 1) Frais d'administration forfaitaires à défaut de pièces permettant d'établir un montant plus élevé. Sur ce poste, l'administrateur est actionnaire de par la loi même si l'action est détenue à titre fiduciaire; la pratique administrative en matière de frais d'administration est donc applicable. 2) Frais de tenue de comptabilité et de conseils fiscaux soumis au principe dit du "dealing at arm's length". 3) Frais de déplacement forfaitaires refusés à défaut de pièces permettant d'en établir l'existence et l'ampleur, même approximative. 4) Actifs mobilisés apportés par l'administrateur puis qualifiés de non-valeur, à savoir des meubles, un droit de boucle, un bateau et une part d'entreprise individuelle. 5) Comptabilisation insuffisante d'intérêts sur le compte courant débiteur de l'administrateur. Soustraction fiscale sanctionnée par majoration de 10 % de la valeur des actifs fictifs.

Erwägungen

E. 1

Interjeté par acte écrit, motivé et adressé à l'autorité de recours dans les trente jours dès la notification de la décision sur réclamation, le présent recours est recevable en la forme, conformément aux dispositions de l'article 200 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : LI).

E. 2

Le présent litige porte sur le bien-fondé de reprises liées aux frais d'administration, aux frais de tenue de comptabilité et de conseils fiscaux, aux frais de déplacement, aux actifs mobilisés et aux intérêts comptabilisés sur compte débiteur de l'administrateur. Il concerne également le bien-fondé de l'amende infligée quant aux actifs mobilisés. En revanche, les déductions opérées à titre de frais de gestion ne sont pas litigieuses dans la mesure où l'autorité fiscale les a admises en opportunité, la différence entre les montants comptabilisés et ceux admissibles n'étant pas jugée déraisonnable. Par ailleurs, dans son acte de recours, la société a déclaré expressément admettre les reprises liées à la comptabilisation des intérêts débiteurs en relation avec la créance de la recourante contre Z._____.

E. 3

En règle générale, s'appliquent aux faits dont les conséquences juridiques sont en cause les normes en vigueur au moment où ces faits se produisent. Le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur, la rétroactivité n'étant admise qu'exceptionnellement. D'autre part, le droit abrogé cesse de s'appliquer aux faits qui se produisent après son abrogation mais continue de régir les faits antérieurs (Pierre Moor,

Droit administratif, Berne 1994, vol. I, p.170 ch.2.5.2.3.; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle 1988, p.116 ch.549ss). Dans le cas présent, s'agissant de l'imposition des personnes morales, le canton de Vaud est passé au 1^{er} janvier 2005 du système *praenumerando* bisannuel au système *postnumerando* annuel. Toutefois, que la période de calcul de l'impôt porte sur les années 1993-1994 ou l'année 1995, il convient de prendre en compte la seule période de taxation pour déterminer le droit applicable *ratione temporis*, soit l'année 1995. Seront ainsi applicables la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : aLI) abrogée au 31 décembre 2000 et la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après : LIFD) entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995.

E. 4

a) Selon les articles 53 aLI et premier lettre b LIFD, les sociétés anonymes sont soumises à un impôt sur le bénéfice net ainsi qu'à un impôt sur le capital. Elles se voient imposées sur la base de leur bilan commercial et du compte de pertes et profits. Le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultat au vu du solde reporté de l'exercice précédent, les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat et tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat et qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial. Sont notamment visés les amortissements et provisions non justifiés par l'usage commercial et les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice ainsi que les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 54 al.1 aLI et 58 al.1 LIFD). Les dépenses justifiées par l'usage commercial ou frais généraux sont toutes les dépenses nécessitées par la marche de l'entreprise qui ne trouvent pas leur contrepartie d'un nouvel élément porté à l'actif (Archives 51 p.544). A ce titre, elles sont immédiatement déductibles. Sont notamment des frais généraux toutes les dépenses régulières telles que frais de personnel, loyer, dépenses d'entretien et de réparation, frais financiers et intérêts que la marche de la société rend nécessaires. b) Lorsqu'une société accorde à son actionnaire ou à un proche des avantages qu'elle n'aurait pas consentis à des tiers, il s'agit d'une prestation appréciable en argent qui doit être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société (art. 54 al.1 aLI et 58 al.1 litt.b LIFD). Certes, les actes juridiques conclus entre une société de capitaux et ses actionnaires sont tout à fait valables juridiquement. Les actionnaires peuvent notamment conclure des contrats de service avec la société. Toutefois, la société anonyme demeure un sujet de droit indépendant qui est censé rechercher un profit. Elle doit donc établir des relations d'affaires avec ses actionnaires ou d'autres personnes proches dans les mêmes conditions qu'à des tiers (principe dit du « *dealing at arm's length principle* »). En d'autres termes, les conventions passées avec les actionnaires doivent respecter le prix de pleine concurrence. Dans la mesure où ce principe n'est pas respecté, le fisc procédera aux corrections qui s'imposent. Selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une prestation appréciable en argent suppose la réalisation de quatre conditions cumulatives : la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 115 Ib 238, 113 Ib 23, 107 Ib 328 ; arrêts FI 1999.0083 du 8 juin 2000, FI 1996.0022 du 19 mars 1997, FI 1995.0016 du 15 janvier 1996, FI 1994.0013 du 23 mars 2000, FI 1993.0094 du 14 mars 1997 et FI 1992.0100 du 29 septembre 2000 ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle

2002, p.189 ch. 30ss ; Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise (société anonyme), Lausanne 1994, p.265 ch.33.4.1). c) Enfin, pour autant que la comptabilité soit tenue selon les principes généraux de la comptabilité commerciale et selon les règles comptables propres au droit de la société anonyme, il y a, sous réserve du respect des règles particulières du droit fiscal, identité entre le bénéfice comptable et le bénéfice fiscal, entre le bilan commercial et le bilan fiscal. La comptabilité commerciale lie ainsi autant la société contribuable que l'autorité fiscale (Jean-Marc Rivier, op.cit., p.192 ch.24.1).

E. 5

S'agissant des frais d'administration, l'autorité fiscale se fonde sur la pratique administrative applicable aux actionnaires et à leurs proches en matière de sociétés immobilières, à savoir qu'à défaut de pièces justificatives, le montant forfaitaire des frais d'administration correspond au maximum à 2,5 % des loyers encaissés mais au minimum à 3'000 francs. Pour sa part, la recourante estime que cette pratique ne s'applique pas aux administrateurs qui ne détiennent une action qu'à titre fiduciaire et qui, dès lors, ne sont pas actionnaires de la société. En outre, elle considère que, dans son cas, les frais d'administration sont particulièrement élevés puisque les actionnaires domiciliés à l'étranger demandent des comptes rendus mensuels sur la situation de la société et que le coût des prestations de l'administrateur, indépendant, est plus élevé que celui d'un salarié.

a) Selon l'article 707 CO, le conseil d'administration de la société se compose d'un ou de plusieurs membres, qui doivent être actionnaires (al.1). Si d'autres personnes y sont appelées, elles ne peuvent entrer en fonction qu'après être devenues actionnaires (al.2). En l'occurrence, Y._____ ne peut légalement revêtir la fonction d'administrateur de la société sans en avoir la qualité d'actionnaire. Le fait que son action soit détenue à titre fiduciaire n'a aucune incidence sur la qualification d'administrateur requis par la pratique fiscale en matière de frais d'administration de sociétés immobilières. La convention de fiducie est en effet un contrat par lequel une partie (le fiduciaire) transfère un droit à l'autre partie (le fiduciant) avec la charge de ne l'exercer qu'à une fin déterminée et de le retransférer à la demande du fiduciaire. Le fiduciaire transfère un bien, selon les modes habituels : il remet la propriété d'un immeuble ou d'une chose mobilière, il cède une créance ou un compte. Le fiduciaire perd ainsi la titularité du droit (le droit réel, le droit de créance). A ce titre, l'attribution fiduciaire est aussi complète que toute autre chose : choses et créances passent du patrimoine du fiduciaire à celui du fiduciaire. (Pierre Tercier, Le droit des obligations, Zürich 1999, p.84 ch.446s ; Pierre Engel, Traité des obligations en droit suisse, Berne 1997, p.228 et 232 ; ATF 91 III 104, 78 II 445ss). Il n'y a dès lors pas lieu de dénier la qualité d'actionnaire à Y._____ et de refuser ainsi d'appliquer à la recourante la pratique administrative en matière de frais forfaitaires d'administration pour les sociétés immobilières.

b) De manière générale, l'autorité fiscale a l'obligation de vérifier la déclaration du contribuable (art. 90 al.1 aLI et 123 LIFD). Elle doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation et ce même en cas de violation de l'obligation de collaboration du contribuable (art. 90 al.2 aLI et 126 al.1 LIFD). S'agissant du fardeau de la preuve, il appartient en principe à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent alors que, pour sa part, le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 105 Ib 382, 92 I 253 256 ; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, Lausanne 1998, p.142). Le principe civil selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit (art. 8 Code civil suisse du 10 décembre 1907) est en effet applicable par analogie en matière fiscale. Partant, il appartient au contribuable d'établir la

justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette (Xavier Oberson in Les procédures en droit fiscal, OREF, 1997, p.136s). En l'espèce, si la recourante satisfait à son obligation d'allégation, il n'en va pas de même pour son obligation de preuve : affirmer que les frais d'administration sont particulièrement élevés en raison de voyages à l'étranger rendus nécessaires par des comptes-rendus mensuels aux actionnaires ne permet pas encore de prouver l'existence et l'étendue de tels frais. A cet égard, aucun élément du dossier ne permet d'établir autre chose que la simple facturation de frais d'administration à la société contribuable. Partant, à défaut de frais effectifs d'administration dûment documentés, il convient d'appliquer la pratique administrative en matière de sociétés immobilière et de n'autoriser ainsi comme dépenses justifiées par l'usage commercial que des frais forfaitaires d'administration de 3'000 francs par année, le surplus étant réintégré dans le bénéfice imposable de la société. Il s'agit de la solution la plus favorable pour la société si l'on considère que le 2.5% des loyers encaissés (y compris la recette buanderie) s'élève à 2'845 francs 60 pour l'exercice 1993 (2.5% x 113'824 francs), 2'911 francs 80 pour l'exercice 1994 (2.5% x 116'472 francs) et 2'989 francs 85 pour l'exercice 1995 (2.5% x 119'594 francs). C'est dès lors à juste titre que l'autorité fiscale a procédé à une reprise des prestations appréciables en argent effectuées en faveur de Y. _____ de 24'000 francs (27'000 francs comptabilisés dont à déduire 3'000 francs admis) par exercice comptable pour la période fiscale 1995 praenumerando (ICC/IFD) et de 16'000 francs (19'000 francs comptabilisés dont à déduire 3'000 francs admis) pour la période fiscale 1995 postnumerando (ICC/IFD).

E. 6

S'agissant des frais de tenue de comptabilité et de conseils fiscaux, l'autorité fiscale n'admet par ailleurs qu'un montant forfaitaire annuel de 3'000 francs correspondant à la moyenne des honoraires réclamés par un tiers pour l'établissement de la comptabilité d'une société immobilière ne détenant, comme en l'espèce, qu'un seul immeuble. Or, pour la période fiscale 1995 praenumerando, la société a comptabilisé à titre de frais de gestion et de gérance 5'000 francs (« honoraires comptabilité 1995 ») et 3'000 francs (« honoraires impôts 1995 »). Toutefois, malgré une demande de pièces du 9 mai 1997, la recourante n'a pas fourni de justificatifs originaux à l'appui des montants comptabilisés. De manière générale, si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude d'une déclaration, l'administration pourra s'en écarter après investigations (art. 90 al.1 aLI et 130 al. 1 LIFD). Il en va ainsi par exemple lorsque le contenu de la déclaration ne correspond pas à ce qui est usuel dans les circonstances en cause. S'agissant d'une société immobilière ne détenant qu'un seul immeuble et à défaut de frais effectifs documentés, l'autorité fiscale était en l'espèce fondée à ne retenir pour les frais de tenue de la comptabilité et de conseils fiscaux que le montant usuel au vu des circonstances du cas d'espèce, à savoir 3'000 francs par année. C'est ainsi à juste titre qu'elle a déduit 3'000 francs par exercice comptable pour la période fiscale 1995 praenumerando (ICC/IFD) et qu'elle a procédé à une reprise des prestations appréciables en argent en faveur de Y. _____ de 5'000 francs (8'000 francs comptabilisés dont à déduire 3'000 francs admis) pour la période fiscale 1995 postnumerando (ICC/IFD).

E. 7

Pour ce qui est des frais de déplacement, l'autorité fiscale refuse la déduction forfaitaire au motif que la société n'a ni justifié ni démontré l'existence de tels frais pour un montant de 2'500 francs. La recourante explique quant à elle que ces frais de déplacements sont justifiés

par les fréquents voyages de son administrateur en France aux fins d'y rencontrer les actionnaires de la société. Les directives sur les certificats de salaire, qui ne permettent le versement d'indemnités sous forme forfaitaire que lorsqu'un règlement d'entreprise a été adopté, ne s'appliquent pas au cas des administrateurs, mais seulement à celui des cadres ou des employés du service externe. Au demeurant, l'admissibilité d'une indemnité forfaitaire pour les frais encourus par un administrateur ne saurait être d'emblée et en principe exclue, à tout le moins lorsque l'entreprise concernée est à même de démontrer l'existence et l'ampleur approximative de tels frais (arrêts FI 2003.0040 du 25 novembre 2003 et FI.1995.0016 du 15 janvier 1996). En l'espèce, la recourante satisfait à nouveau à son obligation d'allégation mais ne remplit nullement son obligation de preuve : elle ne démontre en rien l'existence et l'ampleur approximative de frais de déplacement en faveur de Y. _____ Partant, c'est à juste titre que l'autorité fiscale a refusé les déductions de frais de déplacement (« frais de représentation », « frais forfaitaires ») à raison de 2'500 francs par exercice comptable pour la période fiscale 1995 *praenumerando* (ICC/IFD) et de 2'500 francs pour la période fiscale 1995 *postnumerando* (ICC/IFD).

E. 8

L'autorité fiscale qualifie de non-valeurs les actifs mobilisés apportés par l'administrateur de la recourante en compensation de son compte courant débiteur. A ce titre, elle considère qu'une réserve négative doit être constituée sur les fonds propres. La recourante estime que Y. _____ n'est ni un actionnaire ni un proche des actionnaires, de sorte qu'il n'a pas été avantagé par le prêt accordé à A. _____, entreprise individuelle de l'administrateur. a) La société anonyme peut faire des prestations injustifiées à ses actionnaires ou aux proches lorsqu'elle leur achète des actifs sans valeur appelés également actifs fictifs. Le droit commercial entend généralement par là des postes de l'actif du bilan qui ne représentent pas une valeur réelle. Ces actifs peuvent être divisés en deux catégories : ceux dont l'inscription au bilan est autorisée par les dispositions du CO et ceux dont la comptabilisation est contraire à ces prescriptions. La première catégorie comprend des rubriques qui ont pour but de rectifier l'évaluation de certains postes passifs ou d'équilibrer le bilan (cf par exemple art. 664, 669 CO). La seconde catégorie comprend les actifs généralement inscrits au bilan de la société dans le but de présenter une situation meilleure qu'elle ne l'est en réalité. Il peut s'agir de postes entièrement fictifs (par exemple brevet inexistant, *good-will* sans valeur) ou d'actifs dont la valeur réelle est inférieure à la valeur comptable (par exemple poste débiteurs à l'actif sans provision pour débiteurs douteux au passif). Le droit fiscal proscrie tout amortissement sur les actifs de cette deuxième catégorie, c'est-à-dire sur les actifs dont la comptabilisation viole les prescriptions impératives du CO. L'autorité fiscale se doit alors de rectifier la comptabilité incorrecte avant de s'en servir comme base de taxation. L'actif fictif sera ainsi considéré comme inexistant et ne pourra être amorti dans la mesure où un tel procédé reviendrait soit à diminuer arbitrairement le bénéfice imposable de la société soit à déplacer celui-ci d'un exercice sur l'autre (Danielle Yersin, De quelques problèmes relatifs à la déduction des intérêts passifs et à la réalité de certaines dettes in Archives 47, p. 602, ch. 2.3.; Walter Ryser & Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôts indirects), Berne 2002, p.284ss ; Jean-Marc Rivier, *op.cit.*, p.270 ch.33.4.4.3). b) En l'espèce, la recourante est titulaire au 31 décembre 2004 d'une créance de 198'000 francs contre A. _____, entreprise individuelle de Y. _____ à 1*****. Selon le bilan établi au 31 décembre 2005, le poste « A. _____, 2*****, débiteur » est de 0 francs alors que le poste « Actifs mobilisés » apparu durant l'exercice 2005 s'élève à 200'000 francs. L'extrait du compte 1056 « A. _____, débiteur » dont le solde initial est

de 198'000 francs au débit le 1^{er} janvier 1995 comprend deux écritures comptables, à savoir le 4 mai 1995 « paiement des intérêts 1994 » de 8'000 francs au crédit et le

E. 11

juillet 1995 « rembt dette de A. _____ » de 190'000 francs au crédit. Par ailleurs, l'extrait du compte 1070 « Actifs mobilisés » dont le solde initial est de 0 francs le 1^{er} janvier 1995 contient quatre écritures comptables au débit pour un total de 200'000 francs, toutes les quatre datées du 11 juillet 1995, à savoir « achat meuble » de 85'000 francs, « achat droit de boucle » de 50'000 francs, « achat bateau 3***** » de 25'000 francs et « achat part A. _____ » de 40'000 francs. En réalité, ces actifs doivent être considérés comme sans valeur pour la société. Invitée par demande de pièces du 9 mai 1997 à fournir les justificatifs originaux comptabilisés en relation avec le compte « Actifs mobilisés », la recourante ne s'est pas exécutée. Il est dès lors impossible pour l'autorité fiscale de déterminer l'existence, la valeur et l'éventuel caractère commercial de meubles prétendument apportés à la société pour 85'000 francs. Par ailleurs, la recourante poursuit pour but social la gérance, l'administration, l'exploitation, l'achat, la vente, la mise en valeur de tous immeubles, bâtis ou non, et de tous droits immobiliers, l'importation, l'exportation, le commerce de toutes marchandises et de tous produits, manufacturés ou non, la création, l'exploitation et la mise en valeur de tout ce qui se rapporte aux secteurs industriels, hôteliers et touristiques. Dans cette mesure, il est évident que l'apport d'un droit de boucle et d'un bateau ne tend pas à atteindre – même indirectement – le but social de la société. Enfin, A. _____ est le nom donné à l'entreprise individuelle de Y. _____. A ce titre, cette dernière n'a pas d'indépendance juridique : le patrimoine de l'entrepreneur et de l'entreprise individuelle forment un tout, le droit privé ne distinguant pas entre le patrimoine commercial et le patrimoine privé. Alors que dans une organisation collective d'entreprise (société) les associés participent chacun pour une part à l'apport des éléments nécessaires à la création et au fonctionnement de l'entreprise, l'organisation individuelle (entreprise individuelle) se caractérise par le fait que l'entrepreneur apporte lui-même ces éléments sous forme de capital, travail et direction, et détient seul le pouvoir sur l'entreprise. Partant, il était juridiquement impossible pour Y. _____ de céder une quelconque « part » de son patrimoine à la recourante (Roland Ruedin, Droit des sociétés, Berne 1999, p.55 et 64 ; François Chaudet, Droit suisse des affaires, Bâle 2000, p.23 ch.3.4). Au vu des éléments qui précèdent, c'est à juste titre que, considérant comme actifs fictifs l'intégralité du poste « Actif mobilisé », l'autorité fiscale a porté en réserve négative sur fonds propres la somme de 200'000 francs (chiffre 38.4 de la déclaration fiscale postnumerando 1995), réduisant du même coup le capital imposable de la société, et proscriant parallèlement tout amortissement futur sur le poste « Actif mobilisé ». Dans ce même ordre d'idée, il y a également lieu de qualifier de prestation appréciable en argent l'abandon par la recourante de sa créance de 198'000 francs contre Y. _____, la société ayant renoncé à un actif réel par « compensation » avec des actifs fictifs. 9. L'autorité fiscale considère encore que la recourante n'a pas comptabilisé suffisamment d'intérêts sur le compte courant débiteur de son administrateur en relation avec sa créance contre l'entreprise individuelle de Y. _____. La société admet en soi la reprise des intérêts mais conteste la qualification de prestation appréciable en argent, invoquant à nouveau l'argument pris de l'inexistence de la qualité d'actionnaire ou de proche d'un actionnaire de l'administrateur. Ce dernier argument ayant déjà été examiné sous considérant 5a) ci-dessus, il n'y a pas lieu d'y revenir. Il convient en revanche d'examiner si, avant le « remboursement » du prêt octroyé à l'administrateur, la société a comptabilisé

suffisamment d'intérêts sur le compte-courant débiteur de Y. _____ En effet, sujet de droit indépendant, la société anonyme est censée rechercher un profit et, de ce fait, établir des relations d'affaires avec ses actionnaires ou d'autres personnes proches dans les mêmes conditions qu'avec un tiers. L'autorité fiscale est ainsi en droit de rectifier les comptes d'une société et le revenu (bénéfice déclaré) par ses actionnaires lorsque, par le truchement d'un prêt et des intérêts qui s'y rapportent, il est procédé à une distribution dissimulée de bénéfice. Tel est le cas notamment lorsque la société renonce à tout ou partie de l'intérêt d'un prêt qu'elle a accordé à son actionnaire. Les intérêts auxquels elle a renoncé sont alors ajoutés au bénéfice imposable (Danielle Yersin, op. cit., p.583 ; Walter Ryser & Bernard Rolli, op. cit., p.286 ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p.251 ch.24). En l'occurrence, la société a comptabilisé 8'000 francs d'intérêt pour l'exercice comptable 1993 et 8'000 francs pour l'exercice comptable 1994. Or, les notices du 20 janvier 1993 et 20 janvier 1995 prescrivent que le taux d'intérêt applicable aux avances faites aux actionnaires, aux associés ou aux personnes les touchant de près doit correspondre au minimum au taux pratiqué pour les propres charges de la société additionné d'un taux de 0.5% (jusqu'à et y compris 10'000'000 francs) lorsque les avances sont financées au moyen de fonds étrangers. Le calcul est dès lors le suivant : § pour l'exercice comptable 1993, les fonds étrangers sont de 595'471 francs pour 40'867 francs d'intérêts payés (I) et de 278'366 francs pour 18'693 francs d'intérêts payés (II). Le taux payé est ainsi de respectivement 6.86 % et 6.72 %, de sorte que le taux des avances faites aux actionnaires, aux associés et aux personnes les touchant de près sera de respectivement 7.36 % et 7.22 %, soit 7.25 % en moyenne arrondie. Les intérêts qui auraient dû être comptabilisés s'élèvent ainsi à 14'634 francs 60 (208'152 francs 55 à 7.25 % sur 82 jours et 200'000 francs à 7.25 % sur 278 jours) contre 8'000 francs d'intérêts qui ont été comptabilisés, ce qui laisse une différence de 6'634 francs à reprendre. § pour l'exercice comptable 1994, les fonds étrangers sont de 582'343 francs pour 33'095 francs d'intérêts payés (I) et de 268'774 francs pour 15'298 francs d'intérêts payés (II). Le taux payé est ainsi de respectivement 5.68 % et 5.69 %, de sorte que le taux des avances faites aux actionnaires, aux associés et aux personnes les touchant de près sera de respectivement 6.18 % et 6.19 %, soit 6.15 % en moyenne arrondie. Les intérêts qui auraient dû être comptabilisés s'élèvent ainsi à 12'038 francs 65 (4'086 francs 35 à 6.15 % sur 115 jours et 190'000 francs à 6.15 % sur 245 jours) contre 8'000 francs d'intérêts qui ont été comptabilisés, ce qui laisse une différence de 4'038 francs à reprendre. § pour l'exercice comptable 1995, les fonds étrangers sont de 568'512 francs pour 33'070 francs d'intérêts payés (I) et de 258'901 francs pour 15'099 francs d'intérêts payés (II). Le taux payé est ainsi de respectivement 5.82 % et 5.83 %, de sorte que le taux des avances faites aux actionnaires, aux associés et aux personnes les touchant de près sera de respectivement 6.33 % et 6.32 %, soit 6.25 % en moyenne arrondie. Les intérêts qui auraient dû être comptabilisés s'élèvent ainsi à 6'472 francs 55 à reprendre (198'000 francs à 6.25 % sur 124 jours et 190'000 francs à 6.25 % sur 67 jours). 10. Enfin, l'autorité fiscale voit une infraction de soustraction fiscale par négligence dans l'apport des actifs mobilisés en compensation du compte courant débiteur de l'administrateur et fait application de l'article 128 alinéa 2 lettre a aLI. A ses yeux, Y. _____ ne pouvait raisonnablement ignorer que l'apport de ces actifs n'était pas compatible avec le but social. Pour sa part, compte tenu des explications données en relation avec ces reprises, la recourante considère que l'amende n'a pas lieu d'être. Elle n'apporte cependant aucun élément pour contester le principe et l'étendue même de l'amende. a) Selon l'article 128 alinéa 1 et 2 lettre a aLI, le contribuable qui se soustrait à l'impôt en éludant intentionnellement ou par négligence les

obligations qui lui incombent en vertu de la présente loi commet une contravention réprimée lorsqu'elle est constatée avant la fin de la période de taxation par une majoration de 10% des éléments soustraits. Par ailleurs, l'article 133 aLI prévoit que la contravention est prescrite quatre ans après la fin de la période de taxation. La prescription est interrompue par tout avis de l'Administration cantonale des impôts ou du Département des finances aux intéressés les informant qu'une enquête est en cours (al.1). Cet avis est considéré comme non venu si aucune suite ne lui est donnée dans le délai d'une année (al.2). Selon l'article 73 aLI, la période de taxation suit la période fiscale (al.3) qui correspond à l'exercice commercial (al.2). D'autre part, l'article 98a prévoit que, sous réserve des articles 107ss et 128ss, le droit de procéder à une taxation définitive se prescrit quatre ans après la fin de la période de taxation (al.1). La prescription ne court pas ou elle est suspendue notamment pendant la durée des procédures de réclamation, de recours et de révision (al.2 litt.a). La prescription est acquise dans tous les cas douze ans après la fin de la période de taxation (al.4). b) En l'espèce, l'exercice commercial et la période fiscale s'étendent du 1^{er} au 31 décembre 1995, de sorte que la période de taxation va du 1^{er} au 31 décembre 1996. La prescription de l'action pénale fiscale était ainsi normalement acquise le 1^{er} janvier 2001 au plus tard. A cet égard, aucun avis interruptif de la prescription issu de l'Administration cantonale des impôts ou du Département des finances, fondé sur l'article 133 alinéa 1 aLI et parvenu à la recourante ne figure au dossier de la cause. Il n'en demeure pas moins que la nécessité d'une interruption de la prescription disparaît lorsque s'ouvre une procédure de réclamation, recours ou révision. En effet, en confirmant maintes fois l'interprétation systématique de la loi fiscale consistant à mettre en relation les articles 133 et 98a LI pour conclure que le délai de prescription absolue de la contravention ne saurait être plus court que celui du droit de taxer lui-même, le Tribunal administratif a constaté à chaque fois que la prescription de quatre ans de l'article 133 aLI est suspendue pendant la procédure de réclamation, recours ou révision. La corrélation établie par la jurisprudence entre les articles 98a aLI et 133 aLI est du reste conforme à la volonté du législateur : l'exposé des motifs du Conseil d'Etat à l'appui de l'article 98a LI précisait que le délai de quatre ans prévu par cette disposition coïncide avec celui des articles 98 (taxation provisoire), 109 (révision) et 133 (soustraction d'impôt), que ce délai peut être prolongé aux conditions des alinéas 2 et 3 et qu'aucune taxation ne peut être opérée douze ans après la fin de la période de taxation (BGC printemps 1984, p.1574 ; arrêt FI.2001.0008 du 25 septembre 2002). Partant, la réclamation déposée le 20 mars 1998 et reçue le 25 mars 1998 par l'ACI puis le présent recours ont eu pour effet de suspendre valablement le cours de la prescription de l'action pénale fiscale, celle-ci étant acquise de manière absolue le 1^{er} janvier 2009 au plus tard (art. 98a al.4 aLI). c) Sur le fond, la soustraction fiscale suppose la réalisation d'une condition objective, à savoir la soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et d'une condition subjective, à savoir la faute du contribuable (arrêt FI.1999.0058 du

E. 15

août 2005). ca) Pour qu'il y ait soustraction, il faut que la base d'imposition ait été indûment réduite, de sorte que l'impôt acquitté soit insuffisant (ATF 2P.215/2002). Dans le cas présent, Y. _____ a apporté à la recourante des actifs sans valeur néanmoins comptabilisés pour 200'000 francs en compensation de sa dette (réelle) de 198'000 francs. Au moment de l'opération, le compte de profits et pertes n'est pas affecté dans la mesure où il n'y a pas eu encore amortissement. Seuls l'actif du bilan et le capital imposable sont donc concernés dans un premier temps, celui-là par le poste fictif « Actif mobilisé » et celui-ci

par la réserve négative rendue nécessaire sur les fonds propres de la société à hauteur de 200'000 francs (Jean-Marc Rivier, op.cit., p.270 ch.33.4.4.3. et p.273 ch.33.4.4.6.). cb) Le contribuable doit encore avoir éludé intentionnellement ou par négligence les obligations fiscales qui lui incombent. La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-là étant toutefois facilitée par la présomption – réfragable - que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1998 B 101.21 n°7). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (Diane Monti, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, thèse Lausanne 2001, p.62 ch.3 ; ATF 114 Ib 27 ; StE 1998 B 101.21 n°6). Par ailleurs, selon l'article 18 alinéa 3 Code pénal suisse du 21 décembre 1937, commet un crime ou délit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle. En matière de soustraction d'impôt, l'étendue du devoir de prudence dépend notamment des connaissances du contribuable et du caractère plus ou moins précis des questions posées dans les formulaires mis au point par l'administration fiscale. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise. Ainsi, en cas de doute par exemple sur le caractère imposable d'un élément de revenu, le contribuable doit se renseigner auprès d'un spécialiste ou des autorités fiscales ou du moins attirer l'attention de celles-ci sur le problème (Diane Monti, op. cit., p.64 ch.4 et jurisprudence citée). Dans le cas présent, Y._____est doté d'une formation de régisseur et courtier en immeubles. Il exerce une activité indépendante sous la raison A._____ et œuvre également en qualité d'administrateur unique de Z._____. Par ailleurs, à en croire les honoraires réclamés à la recourante à titre de tenue de comptabilité et de conseils fiscaux, Y._____est pourvu d'un certain nombre de connaissances dans le domaine comptable et fiscal (cf consid. 6 ci-dessus). Ces éléments amènent le Tribunal à considérer que, par son organe, la société ne pouvait raisonnablement ignorer que les actifs apportés représentaient des non-valeurs susceptibles d'amoindrir dans un premier temps l'impôt sur la capital puis, ultérieurement et par le jeu des amortissements, l'impôt sur le bénéfice. Partant, c'est à juste titre que, pour sanctionner la soustraction d'impôt par négligence de la société, l'autorité fiscale a infligé à celle-ci une amende (matérielle) de 20'000 francs pour la période fiscale 1995 postnumerando (ICC), à savoir le 10% de la valeur des actifs fictifs repris par 200'000 francs. 11. La recourante X._____voit ainsi son recours écarté. Un émoulement de 2'000 francs sera mis à sa charge (art. 55 LJPA). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens.

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