

VD_OMNI FI.2004.0007 vom 4. April 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-04-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0007

FR: VD_OMNI FI.2004.0007 du 4 avril 2006

IT: VD_OMNI FI.2004.0007 del 4 aprile 2006

Regeste

X./ Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La filiale a cédé à la société-mère les valeurs (stock de tableaux). Caractère fictif de la transaction, qui constitue un avantage concédé à l'actionnaire. Détermination de la valeur de l'apport dissimulé et du bénéfice imposable.

Erwägungen

E. 1

Le litige porte uniquement sur la taxation pour 1997. En effet, il ressort des conclusions du recours, lues a contrario, que la recourante ne met plus en discussion la taxation pour 1996, sur le vu de la décision rendue le 19 décembre 2003 sur ce point. En outre, pour la taxation 1997, seule est contestée la fixation du bénéfice imposable. Pour ce qui est du capital, tant la recourante que l'ACI admettent qu'il doit être imposé sur une base de 50'000 fr. pour cette période. A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal statuera en un seul arrêt sur le recours en tant qu'il a trait à l'impôt cantonal et communal, d'une part, et à l'impôt fédéral, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 2

La loi sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI ; RSV 642.11) a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). La période de taxation litigieuse étant antérieure à cette époque, la matière est régie par l'ancienne loi. Pour ce qui est de l'impôt fédéral, s'applique la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995.

E. 3

La recourante allègue que le droit de taxer serait prescrit. Hormis des exceptions non réalisées en l'espèce, le droit de taxer se prescrit par quatre ans après la fin de la période de taxation, pour ce qui est de l'impôt cantonal et communal (art. 98 al. 1 aLI), par cinq ans pour ce qui est de l'impôt fédéral (art. 120 al. 1 LIFD). La prescription ne court pas ou est suspendue notamment pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 98 al. 2 let. a aLI ; art. 120 al. 2 let. a LIFD). Elle est interrompue par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt (art. 98 al. 3 aLI; art. 120 al. 3 let. a LIFD). A teneur de l'art. 73 aLI, la période fiscale correspond à l'exercice commercial (al. 2) et la période de taxation suit la période fiscale (al. 3). En l'occurrence, il convient de retenir comme période de taxation l'année 1998 (cf. arrêt FI.2004.0055 du 4 novembre 2004, consid. 1a/bb, et les références citées). Le délai de prescription du droit de taxer a ainsi expiré le 31 décembre 2002, respectivement 31 décembre 2003. Les décisions de

taxation définitive ayant été rendues le 15 avril 2002, la prescription n'est pas acquise. Pour le surplus, et contrairement à ce que soutient la recourante, le délai de prescription n'a pas commencé à courir dès la taxation provisoire.

E. 4

Sur le fond, le litige a trait à la détermination de l'assiette du bénéfice de la recourante. a) Le bénéfice net imposable comprend notamment tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, tels que des prestations et avantages accordés aux actionnaires, la distribution de bénéfice et l'octroi de libéralités à des tiers (art. 54 let. b aLI; art. 58 al. 1 let. b, 5^{ème} tiret, LIFD ; cf. également, pour l'ancien droit, la norme équivalente de l'art. 49 al. 1 let. b AIFD). Cette dernière notion comprend notamment les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contreprestation, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faites dans les mêmes circonstances à des tiers; entrent également en considération à ce titre les prestations faites par une société non seulement à une personne physique mais aussi à une personne morale qui lui est proche; de telles prestations ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées au rendement de la société, car elles ne présentent pas le caractère de frais généraux (ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 115 Ib 111 consid. 5a p. 116/117 ; 113 Ib 23 consid. 2c p. 25, et les références citées; arrêt FI.1995.0017 du 23 juin 2000; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, N. 104 ad art. 58 LIFD, Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG N. 91-95 ad art. 58 LIFD). Les aliénations de biens de la société en faveur d'actionnaires ou de personnes qui leur sont proches pour un prix surfait constituent des distributions dissimulées de bénéfice (arrêt du Tribunal fédéral 2P.156/1995 du 30 mai 1996, consid. 2b). Pour déterminer la valeur vénale d'un bien aliéné, on peut se fonder sur la valeur fiscale, mais ce critère ne lie pas l'autorité appelée à déterminer le bénéfice imposable (arrêt 2P.156/1995, précité, consid. 2c). Il incombe à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de la distribution dissimulée et du caractère surfait du prix; en revanche, le fardeau de la preuve de la contreprestation repose sur la société contribuable (Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, op.cit., N.101 ad art. 58 LIFD). b) Pour l'ACI, la cession intervenue au 1^{er} janvier 1997 entre la recourante et Y. _____, portant sur la remise d'une part de 98% des tableaux et du mobilier, constituerait un avantage concédé à l'actionnaire. La valeur à prendre en compte serait celle inscrite au bilan du 31 décembre 1996, soit 4'082'250 fr., et non point la valeur fiscale, arrêtée à 577'000 fr. La recourante le conteste. c) Dans sa prise de position du 5 août 2004, l'ACI rappelle son appréciation du 19 mars 1993, selon laquelle elle a retenu comme valeur fiscale initiale du stock de vingt-neuf tableaux le montant de 577'000 fr., le solde (soit 973'000 fr.) devant être considéré comme un actif fictif. Par la suite, ce stock s'est agrandi, allant comporter jusqu'à cent quarante œuvres. Considérant que ces nouveaux apports avaient été effectués par l'actionnaire sans contre-partie, l'ACI les a qualifiés de réserve latente imposable lors de sa réalisation. A suivre l'ACI sur ce point, pourrait surgir la question de savoir si une réserve latente apportée de manière dissimulée est imposable et, dans l'affirmative, auprès de quel contribuable (cf. à ce propos l'arrêt rendu le 11 mars 2002 par le Tribunal fédéral dans la cause 2A.157/2001, reproduit in : Revue fiscale 2002 p. 392ss). Eu égard à la particularité du cas, il n'y a pas lieu d'approfondir la controverse suscitée par cette jurisprudence (dont les termes sont mis en lumière par Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice, Genève, Zurich, Bâle, 2005, p. 274ss, et les

nombreuses références citées). De même, il est superflu de s'interroger plus avant sur le caractère d'évasion fiscale de l'opération litigieuse, compte tenu des liens unissant Z._____, Y._____ et la recourante. Il suffit de constater que le principe de l'imposition auprès de la recourante est justifiée. d) La cession du 17 novembre 1998 est intervenue entre la recourante et son actionnaire, Y._____, soit une personne morale qui lui est proche. Cette opération est insolite à tous égards. Intervenant six jours avant le dépôt de la déclaration pour 1997, elle rétroagit au 1^{er} janvier 1997, de manière à pouvoir être prise en compte pour cette période fiscale. Elle se fonde sur les valeurs arrêtées dans le bilan au 31 décembre 1996. Dans celui-ci, la valeur vénale des tableaux et du mobilier a été estimée, par la recourante elle-même, à 4'082'250 fr. La recourante a déduit de cette valeur vénale un abattement de prudence et une réserve privilégiée, pour un montant total de 2'233'250 fr. L'ACI pouvait tenir ces réductions (de plus de 50%), sur la base desquelles la valeur prise en compte pour la fixation de la contreprestation a été calculée (soit 1'750'000 fr.), pour excessives. Invitée à s'expliquer à ce sujet, la recourante a répondu évasivement, le 14 août 2002, que la valeur de tels objets pouvait varier dans une proportion allant du « simple au décuple ». Il n'est pas conforme à l'usage commercial que le cédant prenne sur lui le risque lié au caractère volatile de la valeur des biens qu'il cède, en réduisant celle-ci dans la proportion retenue en l'occurrence. Il convient de relever, de surcroît, que la clause de rachat (qui ne peut valoir que pour la recourante) ne se réfère pas au prix de cession, ce qui laisse ouverte la possibilité d'un rachat ultérieur à la valeur vénale. Tous ces éléments laissent accroire que l'acte de cession repose sur une base qui paraît objectivement, si ce n'est fantaisiste, du moins établie pour les seuls besoins de la cause. Il ne fait en tout cas aucun doute que la recourante n'aurait pas passé une telle convention avec un tiers, à peine de dilapider une partie de ses biens. Il faut donc admettre que le prix auquel se réfère la cession du 17 novembre 1998, est surfait en ce sens qu'il est anormalement bas. Il laisse supputer que la recourante, dominée par Y._____, aurait concédé à celle-ci un avantage injustifié. Sous couvert d'une transaction fictive, la cession litigieuse aurait aussi eu pour effet de réduire artificiellement le bénéfice de la recourante. Celle-ci objecte que l'ACI a admis la valeur de 1'750'000 fr. pour la taxation relative aux périodes précédentes. Elle perd toutefois de vue que cet élément, pris en compte pour la détermination du bénéfice à une époque où ces biens faisaient partie de ses actifs, n'est pas opposable à l'autorité fiscale pour la fixation du bénéfice résultant de la cession du 17 novembre 1998. Celle-ci constituait, par rapport aux taxations précédentes, un fait nouveau que l'autorité fiscale devait considérer. Dans la procédure, la recourante a produit un rapport d'expertise privée, établi le 2 février 2004 par un dénommé Jean-Paul Villain. Celui-ci a confirmé qu'en cas de vente publique des œuvres répertoriées dans l'inventaire établi au 31 décembre 1997, la recourante pouvait espérer « atteindre aujourd'hui les estimations faites à l'époque ». Il résulte clairement de ce document que l'expert a évalué la valeur vénale des tableaux et du mobilier et confirmé celle retenue dans l'inventaire établi au 31 décembre 1997, soit 4'082'250 fr. Pour le surplus, l'expert n'avait pas à statuer sur les réductions (abattement de prudence et réserve privilégiée) opérées par la recourante. L'ACI était ainsi fondée à retenir le montant de 4'082'250 fr. comme valeur effective des tableaux et du mobilier cédés le 17 novembre 1998. e) Pour déterminer le bénéfice, l'ACI a pris en compte la valeur des tableaux et du mobilier au moment où ils sont entrés dans les actifs de la recourante. Dans son bilan au 31 décembre 1990, celle-ci a retenu à ce propos une valeur de 1'550'000 fr. Le 19 mars 1993, l'ACI a fixé la valeur fiscale à 577'000 fr., tenant le surplus (soit 973'000 fr.) comme un actif fictif. La critique qu'adresse la recourante à l'ACI sur ce point n'est pas

claire. Elle se borne à dire que la valeur au bilan des tableaux et du mobilier, soit 1'750'00 fr. n'aurait pas varié. Cette affirmation est inexacte. L'ACI a constamment maintenu sa position initiale, exprimée le 19 mars 1993, selon laquelle la valeur d'entrée de ces objets était de 577'000 fr., et non point de 1'550'000 fr. comme l'avait estimé la recourante. Celle-ci se contredit en outre dans le fait qu'elle exige de l'ACI de retenir le montant de 577'000 fr. comme valeur vénale (de sortie) déterminante pour le calcul du bénéfice. La recourante ne saurait de surcroît prétendre que l'ACI aurait acquiescé aux valeurs indiquées dans le bilan du 30 décembre 1990, ainsi que dans les inventaires des 31 décembre 1996 et 31 décembre 1997. Est décisive, pour la période 1997, la cession du 17 novembre 1998. C'est par rapport à cette opération que devait être déterminée la valeur initiale des tableaux et du mobilier, du point de vue fiscal. La valeur indiquée au bilan et à l'inventaire, de nature purement comptable, n'est pas opposable de ce point de vue à l'autorité fiscale. f) L'ACI a fixé la plus-value découlant de la cession du 17 novembre 1998 à 3'435'145 fr. (4'000'605 fr. (4'082'250 fr x 98%) – 565'460 fr. (577'000 fr. x 98%)). Compte tenu d'une perte déclarée de 7'853 fr., l'ACI a arrêté le bénéfice imposable à 3'427'292 fr. Cette solution se heurte à la difficulté, déjà relevée, que faute d'indications précises sur l'évolution du stock de tableaux et sur les fluctuations de valeur résultant d'achats et de ventes non répertoriées, il est impossible de se faire une idée exacte de la modification de la valeur dans le temps de cet apport. Malgré des efforts répétés, l'ACI n'est pas parvenue à obtenir de la recourante des éléments fiables à cet égard. On ne saurait dès lors reprocher à l'ACI d'avoir retenu la seule valeur indiscutable dont elle disposait, à savoir la valeur fiscale arrêtée initialement, soit 577'000 fr. Cette solution est toutefois insatisfaisante, parce qu'elle ne tient pas compte de l'évolution de la valeur dans le temps du stock de tableaux. Il paraît en effet difficile de soutenir que la valeur initiale puisse être déterminante pour le calcul du bénéfice, alors que personne ne conteste que l'inventaire s'est modifié et enrichi au cours des années. La solution retenue par l'ACI, consistant à imputer intégralement à la charge de la recourante son refus d'apporter les éléments de preuve soutenant sa thèse, en violation de ses devoirs de collaboration à l'établissement des faits, est par trop inconciliable avec la réalité de ceux-ci. Tout bien considéré et au regard de l'ensemble des circonstances, le Tribunal estime que la valeur d'acquisition initialement déclarée par la recourante, soit 1'550'000 fr., et à laquelle celle-ci se réfère, constitue une base adéquate pour la détermination du bénéfice. Celui-ci doit par conséquent être fixé à 2'473'752 fr. (4'000'605 fr. (4'082'250 fr x 98%) – 1'519'000 fr. (1'550'000 fr. x 98%) = 2'481'605 fr. – 7'853 fr = 2'473'752 fr.). La décision attaquée doit être réformée en ce sens.

E. 5

Le recours doit ainsi être admis partiellement, et la décision attaquée réformée en ce sens que le bénéfice imposable, tant pour l'impôt cantonal et communal, que pour l'impôt fédéral direct, est fixé à 2'473'752 fr. Le recours est rejeté pour le surplus. Compte tenu du fait que la recourante n'obtient gain de cause que dans une très faible mesure, au regard des conclusions qu'elle a prises, il se justifie de mettre des frais, d'un montant réduit, à sa charge; il n'y a pas lieu d'allouer des dépens, la recourante ayant agi sans l'entremise d'un mandataire (art. 55 LJPA).