

# VD\_OMNI FI.2007.0021 vom 10. September 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-09-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2007.0021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0021)

FR: VD\_OMNI FI.2007.0021 du 10 septembre 2007

IT: VD\_OMNI FI.2007.0021 del 10 settembre 2007

## Regeste

X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Vente d'un immeuble de placement dans le canton par une société dont le siège est à Zurich. La preuve de la comptabilisation d'une valeur comptable supérieure au prix d'acquisition n'ayant pas été rapportée, ce dernier montant peut être retenu dans le calcul de l'impôt.

## Erwägungen

### E. 1

La loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : aLI), qui était en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, est applicable en l'occurrence. La recourante, dont le siège est à 1.\*\*\*\*\*, ne conteste pas son rattachement économique dans le canton en application de l'art. 13b al. 1 let. c aLI, dont la teneur est la suivante : « Les personnes morales qui n'ont ni leur siège, ni leur administration effective dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement économique, lorsque : (...) c) elles sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou lorsqu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels. » a) Cette disposition a pour conséquence que l'assujettissement est limité à la partie du bénéfice et du capital imposables dans le canton (art. 13c al. 2 aLI). De façon générale, les personnes morales qui exercent leur activité dans d'autres cantons que celui du siège au moyen d'établissements stables y constituent des domiciles fiscaux secondaires, donnant aux cantons où ils sont situés le droit à une imposition fractionnelle du bénéfice et du capital de l'entité (Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, Berne 2005, n° 236). Cependant, l'entreprise imposable dans un canton uniquement en raison de la présence d'un immeuble de placement n'y a pas d'établissement stable. On désigne par immeuble de placement tout immeuble qui ne constitue pas une installation fixe et permanente servant à l'exploitation d'une entreprise par le propriétaire du bien foncier (De Vries Reilingh, op. cit., n° 230, réf. citée). Le canton de situation de cet immeuble ne peut donc pas l'imposer sur une quote-part de son capital et de son bénéfice puisqu'il n'exerce sa souveraineté que sur l'immeuble et son rendement ( Jean-Blaise Paschoud, Excédent de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, in Das schweizerische Steuerrecht, Festschrift Zuppinger, Berne 1989, p. 611 ss, not. 613). Or, les parties sont précisément divisées sur la détermination par les autorités fiscales vaudoises du bénéfice imposable en l'occurrence ensuite de la vente par la recourante de la parcelle n° 2.\*\*\*\*\* du cadastre communal de 5.\*\*\*\*\*. b) Les personnes morales sont soumises à un impôt sur le bénéfice net ainsi qu'à un impôt sur le capital (art. 53 al. 1 aLI). 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). 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 de droit fiscal 51 p. 544). A ce titre, elles sont immédiatement déductibles. Constituent 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.

## **E. 2**

La recourante revendique en l'espèce la déductibilité du bénéfice provenant de la vente de cette parcelle de la perte résultant du certificat d'insuffisance de gage qui lui a été délivré. Pour l'autorité intimée, la recourante ne serait pas fondée à invoquer, en déduction du bénéfice réalisé à la suite de l'aliénation d'un immeuble situé dans le canton, des pertes qui ont été comptabilisées, selon elle, par sa succursale de 1.\*\*\*\*\*. Or, la recourante se plaint de ce que la détermination par l'autorité intimée du bénéfice imposable consacrerait une violation du principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale. a) L'interdiction de la double imposition s'oppose à ce qu'un contribuable soit soumis par deux ou plusieurs cantons sur le même objet pendant la même période à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflits jurisprudentielles, prélève un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle). La jurisprudence a, en outre, déduit de l'art. 46 al. 2 aCst. (127 al. 3 Cst.) le principe selon lequel un canton ne peut imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il n'est pas soumis entièrement à sa souveraineté fiscale, mais qu'il est aussi assujéti aux impôts dans un autre canton. Ainsi, le contribuable qui est soumis simultanément à plusieurs souverainetés fiscales cantonales ne doit pas être traité de manière plus défavorable de ce fait que celui dont l'imposition ne relève que d'un seul canton (« Schlechterstellungsverbot » ; v. ATF 133 I 19 consid. 2.1, p. 20 ; 132 I 29, consid. 2.1 p. 31/32 ; 132 I 220, consid. 2.1 p. 222/223 ; 125 I 54 consid. 1b p. 55 ; 123 I 264 consid. 2a p. 265 ; 111 Ia 44 consid. 3 p. 47 et les arrêts cités). b) Le bénéfice réalisé par une personne morale est en principe imposable à son domicile fiscal principal, cela même si une partie de son activité se déroule en dehors du for principal. Lorsque celle-ci entretient des établissements stables en dehors du canton du siège, le bénéfice imposable doit être ventilé entre les cantons concernés (Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 2<sup>ème</sup> édition Berne 2003, p. 91 ; De Vries Reilingh, op. cit., n° 342). Pour répartir entre le canton du siège et les cantons des établissements stables le capital et les bénéfices d'une entreprise intercantonale, le Tribunal fédéral part du principe que celle-ci représente une unité économique, dont le rendement résulte de la collaboration de l'ensemble des établissements. Dès lors, un canton ne peut pas imposer le capital ou les bénéfices rattachés à son territoire, mais seulement une quote-part de l'ensemble de ces montants. Celle-ci doit être déterminée selon les clés de répartition fixées par les règles fédérales de conflit visant à éviter la double imposition (Archives 53, p. 444 consid. 4a). La fortune et les revenus à répartir s'entendent toutefois après distraction préalable des éléments de fortune et de

revenu pouvant faire dans un canton l'objet d'une imposition séparée, en vertu de l'existence d'un domicile fiscal spécial (ATF 2P.433/1998 du 30 septembre 1999, consid. 3b). Cette jurisprudence s'applique aussi bien au produit de la vente des immeubles de placement de capitaux des entreprises intercantionales, y compris les compagnies d'assurances et les sociétés immobilières, situées à l'extérieur du canton de siège qu'à celui de la vente des immeubles provenant de la fortune privée des personnes physiques. Elle concerne plus encore l'imposition du revenu des commerçants de bien immobiliers et des entrepreneurs généraux dans le canton de situation de l'immeuble vendu (cf. Félix Locher/Peter Locher, *Doppelbesteuerungspraxis*, § 7, I D, Nr. 46). c) Les règles de conflit ont, pour l'essentiel, été posées par le Tribunal fédéral, lequel a pallié dans sa jurisprudence l'absence de législation découlant des dispositions constitutionnelles précitées. Les bénéficiaires d'aliénation provenant d'un immeuble appartenant à une entreprise intercantonale sont en principe attribués au canton de situation de celui-ci (ATF 119 Ia 46 consid. 3 p. 48; StE 1997 A 24.44.4 1 consid. 4; StR/RF 51 1996 p. 430 consid. 2c; Archives 53 p. 444 consid. 4b-d, 53 p. 292 consid. 3; Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuerrecht*, vol. II, 4<sup>ème</sup> édition, Zurich 2000, § 19 n° 24; Peter Locher, op. cit., p. 129; Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse [impôts directs]*, Berne 1994, § 23 ss p. 98 ss). Dès lors, lorsque le canton de situation de l'immeuble ne participe pas à l'imposition du bénéfice global de l'entreprise - parce que l'entreprise n'y exploite aucun établissement stable (cf. consid. 1a supra) - il n'a pas non plus à prendre à sa charge une perte d'exploitation, ce qui conduit à une « perte de répartition » (v. Paschoud, op. cit. p. 619-620). Cette jurisprudence a, certes, suscité des réserves chez certains auteurs (cf. Ernst Höhn/Peter Mäusli, *Interkantonales Steuerrecht*, 4<sup>ème</sup> éd., Berne 2000, p. 488/489 ; Paschoud, op. cit., p. 620) ; elle n'en a pas moins été confirmée, avec certaines précisions et nuances toutefois. Ainsi, le Tribunal fédéral a contraint le canton du lieu de situation à prendre à sa charge les dépenses directement liées à l'opération, ainsi qu'une part des frais généraux de l'entrepreneur (ATF 111 Ia 226 consid. 2d, 319 consid. ). Par ailleurs, il a retenu trois méthodes différentes pour assurer une répartition équitable de l'impôt dans ce type de configuration: il a tout d'abord qualifié certaines dépenses périodiques en tant que frais d'investissement (c'est le cas de l'"activation" des intérêts passifs); il a aussi imposé le report de charges périodiques dans le temps, comme aussi le report de pertes dans le temps (v. Paschoud, op. cit., p. 620 ss). Le principe du pouvoir d'imposition exclusif du canton de situation de l'immeuble a pour corollaire que le canton de domicile n'a pour sa part pas à accepter la déduction de pertes découlant d'opérations immobilières hors canton (dans ce sens, v. ATF du 26 septembre 1997, résumé à la RDAF 1999 II 188). Le Tribunal fédéral a par ailleurs jugé que les autorités fiscales du canton dans lequel une entreprise intercantonale entretenait un établissement stable devaient accorder à celle-ci la déductibilité des pertes d'exploitation, tout comme elles l'accorderaient à une entreprise assujettie de façon illimitée dans ce canton ; pour éviter ce désavantage, le canton de l'établissement stable doit compenser la part de la perte d'exploitation lui incombant avec le bénéfice résultant de l'augmentation de valeur (ATF 2P.439/1997 du 27 octobre 1999, publié in StR/RF 2000, p. 183, consid. 4a/b). Dans un arrêt plus récent, le Tribunal fédéral a confirmé que le droit d'imposer le gain de plus-value provenant de l'aliénation d'un immeuble d'exploitation appartenait exclusivement au canton de l'établissement stable d'une société anonyme, entreprise générale de construction. Il a toutefois nouvellement contraint ce canton à déduire de ce gain de plus-value l'éventuelle perte commerciale subie par la société dans le canton du siège et dans d'autres cantons dans lesquels elle disposait d'un établissement stable, sans égard au

fait que la plus-value soit soumise à l'impôt ordinaire sur le revenu ou à l'impôt sur les gains immobiliers et il a jugé que cette règle s'applique non seulement au gain provenant de la réalisation d'immeubles d'exploitation appartenant à des commerçants d'immeubles et à des entreprises générales de construction, mais également aux gains provenant de la réalisation d'immeubles d'exploitation de toutes les entreprises intercantionales (ATF 131 I 249 consid. 6.5 p. 262 ss). Il a adopté une solution analogue s'agissant d'un immeuble privé de placement appartenant à une personne physique, contraignant le canton du domicile fiscal spécial résultant de la détention de cet immeuble à déduire des revenus en provenant l'excédent des frais d'entretien liés à un autre immeuble que celle-ci occupait elle-même dans le canton de son domicile principal et que ses revenus imposables dans ce canton ne permettaient pas de déduire (ATF 131 I 285 consid. 4.1/4.2 p. 290 ss). Surtout, il a considéré que le canton de situation d'un immeuble de placement d'une société intercantonale active dans le commerce de textiles (sans établissement stable dans ce canton) devait admettre en déduction des revenus provenant de cet immeuble la perte d'exploitation subie par cette société dans le canton de son siège et dans les autres cantons dans lesquels elle dispose d'établissements stables (ATF 132 I 220 consid. 4.4 p. 226). d) Comme on le voit ci-dessus, la jurisprudence a dans une certaine mesure évolué puisqu'elle n'exclut plus la déductibilité des pertes par le canton de situation d'un immeuble aliéné. La doctrine va cependant plus loin puisqu'elle estime que la perte consécutive à l'aliénation d'un immeuble devrait en principe être prise en charge par le canton du lieu de situation de celui-ci (v. Peter Locher, op. cit., p. 114 ; De Vries Reilingh, op. cit., n° 686). Dans un ATF 133 I 19 concernant une personne physique commerçante en immeubles, dont certains immeubles appartenaient à sa fortune privée et d'autres à sa fortune commerciale, le Tribunal fédéral a jugé que l'ensemble des intérêts passifs devaient être déduits proportionnellement à l'ensemble des actifs localisés. Il convenait d'abandonner la répartition objective de ces intérêts consistant à les attribuer au canton de situation de chaque immeuble-marchandise où ils devaient le cas échéant être activés. Il a également jugé que, dans la mesure où la part déductible des intérêts passifs calculée proportionnellement à l'ensemble des actifs localisés dépasse le revenu réalisé dans le canton de situation de l'immeuble, cette part restante doit être déduite du revenu imposable dans les autres cantons (consid. 6.3, p. 25/26). La jurisprudence précitée, confirmée plus récemment encore, vise à éliminer les pertes de répartition et à assurer au contribuable imposé dans plusieurs cantons qu'il ne sera pas taxé plus lourdement que s'il l'était dans un seul (ATF 2P.120/2006 du 15 décembre 2006, consid. 4.1).

### **E. 3**

a) En l'espèce, il n'est pas contesté que la recourante a comptabilisé la perte résultant de l'opération de crédit accordée aux époux BCX.\_\_\_\_\_ et du certificat d'insuffisance de gage qui lui a été délivré. Cette perte a grevé le résultat de son exercice 1999, lequel présentait ce nonobstant une structure bénéficiaire. Elle a donc été imposée sur ce bénéfice par les autorités fiscales du canton de 1.\*\*\*\*\*, ce qu'elle reconnaît. Il est vrai que les actifs et passifs de la recourante ont été repris en 1995 par une autre entité juridique du même groupe, à savoir D.\_\_\_\_\_, 4.\*\*\*\*\*, succursale de 1.\*\*\*\*\*. Cette dernière a provisionné dans son exercice 1996 2'545'501 francs en relation avec le crédit octroyé aux époux BCX.\_\_\_\_\_ ; il n'est pas allégué que, depuis lors, elle ait présenté un résultat déficitaire. Sur le plan comptable du reste, ce crédit a été mis à la charge au 30 juin 1999 non pas de la succursale 1.\*\*\*\*\* mais bien du siège principal 4.\*\*\*\*\*. Il n'y a donc pas lieu de procéder à une répartition intercantonale de perte dans le cadre de l'imposition

résultant de la vente d'un immeuble de placement dans le canton de Vaud. b) La recourante revendique toutefois l'application de l'art. 41 lit. h aLI. On rappelle qu'à teneur de cette disposition, l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu : « en cas de revente dans le délai d'un an d'un immeuble que le créancier gagiste ou la caution avait dû acquérir dans une vente forcée, pour autant que le gain n'excède pas la perte sur la créance garantie ; lorsque le gain est supérieur à la créance garantie, la différence est seule imposable ; (...). » La recourante fait ainsi valoir qu'elle a acquis l'immeuble des époux BCX. \_\_\_\_\_ aux enchères forcée au prix de 1'000'000 francs, avant de le revendre six mois plus tard 2'600'000 francs, ce lors même que sa créance se montait, lors de son acquisition, à 6'082'565 fr.55. Elle serait donc fondée à requérir l'exonération du gain réalisé. aa) Le canton du lieu de situation de l'immeuble a le choix de retenir un régime d'impôt sur les gains immobiliers ou celui de l'impôt sur le revenu ou le bénéfice (Höhn/Mäusli, op. cit., p. 489). Le principe de l'imposition intégrale du gain par le canton du lieu de situation de l'immeuble de placement a pour corollaire, selon cette même jurisprudence, que ce dernier canton doit accepter que les dépenses nécessaires à l'acquisition de ce gain soient déduites; il doit le faire quand bien même les dispositions cantonales, (soit pour le canton de Vaud, selon l'ancien droit, l'art. 48 aLI) ne le prévoiraient pas. Il en va ainsi des intérêts passifs, dus à raison des montants empruntés pour le financement de l'acquisition du bien-fonds aliéné (v. arrêt FI.1997.0116 du 14 mai 1998). On signalera que la réglementation découlant de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID ; RS 642.14), qui n'était pas encore applicable au présent litige, ne modifie pas ce système. Il découle en effet des articles 2 et 12, notamment al. 4, de cette loi que le canton du lieu de situation peut prélever, également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, soit l'impôt sur les gains immobiliers, soit l'impôt sur le revenu. Or, le canton de Vaud a opté pour cette dernière possibilité, vu les articles 13c al. 2 et 41 let. b aLI. bb) De ce qui précède, il ressort en premier lieu que la recourante n'est pas fondée à invoquer l'art. 41 lit. h aLI à l'encontre de l'imposition du bénéfice résultant de la vente d'un immeuble de placement dans le canton. En deuxième lieu, on rappelle que la valeur comptable de l'immeuble comme prix d'acquisition permet de fixer l'assiette de l'impôt dû par une personne morale soumise à l'impôt sur le bénéfice ; cela ressort de l'art. 53 al. 1 aLI (v. sur ce point, s'agissant de l'art. 66 al. 3 LI, applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, arrêts FI.2004.0030 du 7 octobre 2005 et FI.2004.0021 du 16 mars 2005). La difficulté réside en l'occurrence dans le fait que la recourante, qui a certes annoncé un montant de 3'052'907 francs à cet égard, n'a pas apporté la preuve de la comptabilisation dans ses livres d'une valeur comptable supérieure à 1'000'000 francs. Elle a admis du reste, comme on l'a vu ci-dessus, que la perte résultant de l'opération de crédit a initialement été provisionnée dans son entier par la succursale de 1.\*\*\*\*\*\*, avant d'être finalement mise à la charge par de la société mère du groupe auquel elle appartient. Force est donc d'admettre que la perte revendiquée par la recourante a bien été comptabilisée dans son entier et prise en considération par les autorités fiscales 1.\*\*\*\*\* dans le cadre de l'imposition du bénéfice réalisé en 1999. Dans ces conditions, seul le prix d'achat de l'immeuble lors de la vente forcée, soit 1'000'000 francs, pouvait être retenu in casu par les autorités fiscales vaudoises comme prix d'acquisition.

#### **E. 4**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. La décision attaquée sera donc confirmée. Vu le sort du litige, la recourante supportera les frais d'arrêt. En outre,

l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte.

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