

# **VD\_OMNI FI.2007.0107 vom 16. Juli 2008**

VD Tribunal cantonal, 2008-07-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2007.0107](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0107)

FR: VD\_OMNI FI.2007.0107 du 16 juillet 2008

IT: VD\_OMNI FI.2007.0107 del 16 luglio 2008

## **Regeste**

X. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | L'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le capital sont des impôts différents qui ne dépendent pas mathématiquement l'un de l'autre, même si le bénéfice ou la perte de l'exercice influence le montant du capital imposable. Bien que liés du point de vue procédural dans le cadre d'une même taxation, ces deux impôts ne sauraient être considérés comme si imbriqués que la taxation d'une assiette positive du capital entraînerait d'office la reconnaissance des pertes reportées dans cette assiette.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Conformément à l'art. 199 al. 1 de la loi sur les impôts directs cantonaux (ci-après: LI; RSV 642.11), le tribunal de céans est compétent pour connaître des recours contre des décisions sur réclamation prises par l'Administration cantonale des impôts. Il était aussi compétent pour statuer sur les recours interjetés contre les décisions de l'Administration cantonale des impôts sous l'égide de la loi sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (art. 104 aLI applicable par renvoi de l'art. 134 al. 2a LI). Il est également compétent pour statuer sur les recours interjetés contre des décisions sur réclamation prises en application de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD; RS 462.11), en vertu de l'art. 140 de cette même loi et de l'art. 3 de l'Arrêté d'application dans le Canton de Vaud de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RSV 658.11.1). Déposé dans le délai de trente jours prescrit par les articles 200 LI, 134 al. 2 aLI et 140 LIFD, le recours est recevable à la forme.

### **E. 2**

La société recourante ne conteste pas le caractère irrecevable pour cause de tardivité de la réclamation portant sur les périodes 1997 et 1998. Les taxations relatives à ces deux périodes fiscales sont donc définitives et exécutoires. Ces décisions retiennent toutes deux, s'agissant du calcul de l'impôt, un impôt sur le bénéfice de zéro franc et un capital imposable de 670'000 fr. pour la période 1997 (ICC et IFD) et de 1'220'000 fr. pour la période 1998 (ICC seulement) l'impôt sur le capital ayant été supprimé pour l'IFD dès la période 1998.

### **E. 3**

La recourante fait valoir que c'est à tort que la décision entreprise ne tient pas compte d'importantes pertes reportables durant les exercices précédant les périodes fiscales 1999 I et II et 2000. Selon les art. 67 al. 1 LIFD et 55 g aLI (voir également art. 104 al. 1 LI), les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du

calcul du bénéfice net imposable de ces périodes. Cependant, le report de pertes d'une période fiscale donnée n'est possible que si cette dernière a fait l'objet d'un résultat imposable égal à zéro; si la taxation de la période en question débouche sur un résultat imposable positif et qu'elle entre en force, elle lie l'autorité fiscale pour la période suivante, en ce sens que le contribuable n'a plus la faculté d'invoquer une perte reportée afférente à cette période. Il est à cet égard sans importance que la taxation des années précédente ait été effectuée de manière ordinaire ou d'office (FI.2003.0032 et les arrêts cités). Par ailleurs, la jurisprudence de la Cour de cassation a contesté que les décisions de taxation aient acquis force de chose décidée en tant qu'elles comprennent la mention du montant des pertes reportables (FI.2001.0065). Cette question est controversée en doctrine, plusieurs commentateurs se ralliant au principe que le montant du report de perte existant à l'issue d'une période fiscale donnée fait partie intégrante du dispositif de la décision de taxation et, partant, peut être contestée par le contribuable (Yersin-Noël Commentaires IFD p 884 et les auteurs cités). Cette conception n'est toutefois pas celle du Tribunal fédéral selon lequel la détermination du montant du report de perte ne devient actuelle que lorsqu'une compensation avec des bénéfices entre effectivement en considération (RDAF 2001 II 264; RF 2007, 47, consid. 4.3.2, arrêt du 16.2.2007 2A.145/2006, consid. 2.4). De plus, en raison de la limitation temporelle posée par l'art. 67 al. 1, ce montant évolue au fil du temps. En conséquence, le contribuable ne saurait se prévaloir d'un intérêt actuel à la détermination préalable des pertes reportables (RDAF 2001 II 264; Yersin-Noël op. cité). Selon cette conception, une taxation indiquant un bénéfice imposable égal à zéro ne fait pas disparaître le droit au report de pertes (RDAF 2001 II 261; RF 2003 365; StE 2006 B 23.9 Nr.8). Pour être complet, on rappellera également que lorsqu'un bilan vicié est corrigé dans la mesure où il sert de base à une taxation future, le report de pertes qui n'a pas été correctement arrêté peut encore être modifié aux fins d'une taxation ultérieure lorsque le contribuable s'en prévaut (RDAF 2006 II 228).

#### **E. 4**

En l'espèce, l'autorité intimée ne remet pas en cause les principes développés ci-dessus et les applique même en ce qui concerne l'impôt fédéral direct à partir de la période 1998, à savoir dès la suppression de l'impôt sur le capital par le législateur fédéral. Elle relève néanmoins que les décisions de taxation d'office fixant un bénéfice nul fixent également un capital imposable plus élevé. Partant, et en application de l'art. 53 al. 1 aLI, et de l'art. 131 LIFD (dans sa version valable jusqu'au 31 décembre 2007), elle voit un lien entre la fixation du bénéfice et, celle du capital imposable qui font l'objet d'une seule décision de taxation. On rappellera tout d'abord que la perte reportée ne doit pas être mentionnée dans la taxation selon l'art. 131 al. LIFD et ne fait pas partie du dispositif, n'acquérant dès lors pas l'autorité de chose jugée (arrêt du Tribunal fédéral du 16 février 2007 2A.145/2006 p.7). L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57, 58 al. 1 LIFD; 24 al. 1 LHID; 93 LI). Il est calculé sur la base du bénéfice net réalisé par la période fiscale (120 LI). L'impôt sur le capital a pour objet le capital propre (29 al. 1 LHID; 112 LI). Le capital propre imposable est fixé sur la base de son état à la fin de la période fiscale (121 LI). Son montant n'est pas le même suivant les types de personnes morales (Xavier Oberson Droit fiscal suisse, 3<sup>ème</sup> édition p. 227). Comme le soutient la recourante, l'impôt sur le bénéfice et sur le capital sont des impôts différents et qui ne dépendent pas mathématiquement l'un de l'autre, même si le bénéfice ou la perte de l'exercice influence le montant du capital imposable. D'autres facteurs que le bénéfice peuvent influencer le montant du capital imposable, en particulier la sous-capitalisation d'une société, la rectification de certaines valeurs au bilan ou d'autres

ajustements de valeurs pouvant influencer sur le capital et sur le bénéfice sans que l'autre poste soit touché. En conséquence, bien que le bénéfice ou la perte soit le poste le plus important susceptible de modifier le capital imposable, force est de constater que cette interaction n'est pas exclusive, que d'autres facteurs peuvent intervenir. Bien que lié du point de vue procédural dans le cadre d'une même taxation, ces deux impôts ne sauraient être considérés comme si imbriqués que la taxation d'une assiette positive du capital entraînerait d'office la reconnaissance des pertes reportées retenues dans cette assiette. Selon les arrêts cités ci-dessus (RDAF 2001 II 261; ATF 2A.145/2006) le Tribunal fédéral se limite à considérer explicitement ou implicitement que l'impôt sur le capital n'est pas litigieux. Il en va de même dans les arrêts concernant la Cour de céans (FI.2003.0032; FI.2001.0092; FI.2001.0065) où n'a été examiné que le problème de l'impôt sur le bénéfice, à l'exclusion du capital imposable alors même qu'il s'agissait de sociétés. En conséquence, la corrélation mathématique et le lien indissociable que voudrait voir l'autorité intimée entre le bénéfice et la perte de l'exercice et le capital imposable ne peut être retenue.

#### **E. 5**

On relèvera encore que la distinction que fait l'autorité intimée dans le calcul du bénéfice ou de la perte relatif aux exercices concernant la période 1999 I, 1999 II et 2000 entre l'ICC et l'IFD basée sur le seul abandon par le législateur fédéral de l'impôt sur le capital dès la période 1998 n'est pas soutenable, ceci pour les mêmes raisons que celles évoquées ci-dessus.

#### **E. 6**

Les considérations qui précèdent conduisent ainsi à l'admission du recours, le dossier devant être retourné à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

#### **E. 7**

Le présent arrêt sera rendu sans frais, l'Etat de Vaud, par son Département des finances (ACI) versera en outre à la recourante une indemnité à titre de dépens (art. 55 LJPA).

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