

VD_OMNI FI.2008.0011 vom 21. Juli 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-07-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0011

FR: VD_OMNI FI.2008.0011 du 21 juillet 2008

IT: VD_OMNI FI.2008.0011 del 21 luglio 2008

Regeste

A. _____, B. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La réduction de l'impôt sur le bénéfice de liquidation d'une société immobilière présuppose que celle-ci ait été dissoute et liquidée, d'une part, et que sa radiation du registre du commerce soit intervenue au plus tard au 31 décembre 2003, d'autre part. In casu, conditions non remplies, les opérations essentielles de liquidation n'étant pas toutes achevées à cette dernière date. Au surplus, les contribuables n'ont pas démontré avoir saisi le registre du commerce d'une réquisition signée par le liquidateur au 31 décembre 2003. La négligence du mandataire sur ce volet est imputable, vis-à-vis du fisc, au contribuable.

Erwägungen

E. 1

L'impôt sur le bénéfice en capital réalisé, lors du transfert d'un immeuble à l'actionnaire, par une société immobilière fondée avant l'entrée en vigueur de la présente loi, est réduit de 75 %, si la société est dissoute.

E. 2

L'impôt sur l'excédent de liquidation obtenu par l'actionnaire est réduit dans la même proportion.

E. 3

La liquidation et la radiation de la société immobilière doivent intervenir au plus tard au 31 décembre 2003.

E. 4

Lorsque l'actionnaire acquiert d'une société immobilière d'actionnaires-locataires, en propriété par étages et contre cession de ses droits de participations, la part de l'immeuble dont l'usage est lié aux droits cédés, l'impôt sur le bénéfice en capital réalisé par la société est réduit de 75% si la société a été fondée avant le 1er janvier 1995. En outre, le transfert de l'immeuble à l'actionnaire doit être inscrit au registre foncier avant le 1er janvier 2004. A ces conditions, l'impôt sur l'excédent de liquidation obtenu par l'actionnaire est réduit dans la même proportion. (ç) a) Ces dispositions transitoires ont été adoptées dans le but de faciliter, d'une part, la liquidation des sociétés immobilières, lesquelles ont accumulé avec les années une charge fiscale latente, souvent importante, d'autre part, le retour en propriété directe des actionnaires d'immeubles détenus par elles (cf. Raoul Oberson, L'immeuble et le droit fiscal, Bâle/Genève/Munich 1999, pp. 206 et ss). Selon les dispositions précitées, seules les parts d'impôt sur le bénéfice de la personne morale liquidée au sens de l'art. 58 LIFD et sur le revenu de l'actionnaire au sens de l'art. 20 al. 1 lit. c LIFD font, après que le

calcul de la dette fiscale ait été opéré, l'objet d'un allégement fiscal temporaire à raison de 75%. Pris en effet dans leur sens littéral, les articles 207 LIFD et 269 LI permettent uniquement une réduction de l'impôt fédéral direct sur le bénéfice de la société, respectivement le revenu de l'actionnaire; à cet égard, force est de constater qu'il s'agit, à tout le moins en ce qui concerne la taxation des revenus visés par cette disposition, d'une lex specialis à l'art. 36 LIFD, lequel arrête le barème de l'impôt pour les personnes physiques (v. arrêt FI.1999.0053 du 7 décembre 1999). b) A cet égard, comme toute exception au principe de l'imposition, la réduction de l'imposition du bénéfice de liquidation d'une société immobilière doit être appréciée de façon restrictive (v. sur ce point, Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal no 60, p. 1 et ss, not. 13 à 15, références citées). Or, entre autres conditions, la réduction de l'impôt sur le bénéfice de liquidation de la société immobilière n'est octroyée que si celle-ci est dissoute et liquidée. Ainsi, la réduction de l'impôt n'est pas accordée en cas de liquidation partielle à la suite de la vente isolée d'immeubles (Circulaire de l'Administration fédérale des contributions ci-après : AFC du 15 décembre 1994: réduction de l'impôt en cas de liquidation de sociétés immobilières, in Archives 63, p. 795 et ss, not. 796; v. en outre StE 2001 B.29.2 n° 8). Les articles 207 al. 3 LIFD et 269 al. 1 LI doivent à cet égard être interprétés conformément aux articles 54 al. 2 LIFD, respectivement 88 al. 2 LI, lesquels disposent que l'assujettissement de la personne morale prend fin le jour de la clôture de la liquidation de la personne morale, le jour du déplacement de son siège ou de son administration effective à l'étranger, ou encore le jour où disparaît l'élément imposable en Suisse ou dans le canton. Si à cet égard, la dissolution de la personne morale ouvre l'étape de la liquidation, elle ne constitue pas encore une fin d'assujettissement (Jean-Blaise Paschoud, in Commentaire de l'impôt fédéral direct, Danielle Yersin/Yves Noël éditeurs, Bâle 2008, ad 54 LIFD, n° 19). Il en résulte que la société dissoute garde sa personnalité juridique aussi longtemps que la répartition entre actionnaires n'est pas terminée (art. 739 al. 1 CO). Le but de la société est alors sa liquidation aux meilleures conditions possibles, les liquidateurs étant chargés, conformément aux art. 743 et ss CO, de terminer les affaires courantes, de recouvrer les créances, de réaliser les actifs, de payer les dettes, de rembourser les apports des associés et de répartir entre eux le bénéfice ou la perte de liquidation (v. Roland Ruedin, Droit des sociétés, 2ème édition Berne 2007, nos 2005 à 2040). La répartition de l'actif ne peut se faire qu'après l'expiration d'une année dès le jour où l'appel aux créanciers a été publié pour la troisième fois (art. 745 al. 2 CO). Dans tous les cas, les liquidateurs doivent prouver que la triple publication de l'appel aux créanciers dans la Feuille officielle suisse du commerce a eu lieu et que le délai légal est expiré (Circulaire no 8 de l'AFC du 6 mai 1985 sur la liquidation et radiation des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives; fin de l'assujettissement in: Archives 54 p. 31). La répartition peut toutefois avoir lieu après un délai de trois mois si un expert-réviseur agréé atteste que les dettes sont éteintes et que les circonstances permettent de déduire qu'aucun intérêt de tiers n'est mis en péril (art. 745 al. 3 CO). La liquidation est achevée lorsque toutes les opérations essentielles de liquidation ont été exécutées (ATF du 21 juin 1995, consid. 2a, in RDAF 1997 II 175 et ss., p. 177 ; v. aussi Ruedin, op. cit., n° 2043, réf. citées). c) Toutefois, les articles 207 al. 3 LIFD et 269 al. 1 LI posent une exigence supplémentaire: la radiation de la société immobilière du registre du commerce doit intervenir dans le délai prolongé à cet effet au 31 décembre 2003 (FF 1999 5286). L'existence juridique d'une société anonyme en liquidation cesse lorsque, à l'issue de la liquidation, celle-ci est radiée du registre du commerce (ATF 133 III 731 consid. 3.1 p. 733; 117 III 39 consid. 3b pp. 41-42). Après la fin de la liquidation, les

liquidateurs sont tenus d'aviser le préposé au registre du commerce que la raison sociale est éteinte (art. 746 CO). Ainsi, la radiation de la personne morale au registre du commerce ne peut et ne doit être requise par les liquidateurs que si la liquidation a été faite conformément à la loi (ATF 2P.75/2002 du 23 janvier 2003, consid. 3.1, in RDAF 2002 II 518 et ss p. 522). Dès lors, la clôture de la liquidation précède la réquisition de radiation de la personne morale au registre du commerce et est, de ce fait, antérieure à la dissolution et à la perte de personnalité de celle-ci (Paschoud, op. cit., n° 20, références citées). La radiation au registre du commerce n'a cependant qu'un effet déclaratif. En d'autres termes, la disparition de la société est provoquée par la fin de sa liquidation et non par sa radiation au registre du commerce (cf. Ruedin, op. cit., p. 2056; Peter Forstmoser/Arthur Meier-Hayoz/Peter Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 56 Nr. 152). d) Le droit de l'actionnaire à une part du bénéfice résultant de la liquidation de la société (art. 660 al. 2 CO) ne se concrétise et se transforme en créance contre celle-ci qu'à la fin de la liquidation puisqu'aucune répartition de dividende ne peut avoir lieu auparavant (v. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, op. cit., § 56 no 114). Peu importe à cet égard que la société dissoute n'ait pas de créanciers et que l'appel à ceux-ci soit purement formel; la légalité d'une distribution anticipée de l'excédent n'est admise qu'aux conditions de l'art. 745 al. 3 CO (ATF 2P.75/2002, déjà cité, consid. 3.1). Selon le Tribunal fédéral, la disparition juridique de la société immobilière est l'élément déterminant de la liquidation privilégiée; il faut donc admettre que l'excédent n'est acquis aux actionnaires qu'à la date déterminante selon le droit des sociétés (ATF 2P.75/2002, déjà cité, consid. 4.1). Il a donc admis qu'à la date de l'attestation du réviseur conforme à l'art. 745 al. 3 CO, les actionnaires acquerraient un droit ferme à l'excédent de liquidation, susceptible de compenser leur dette du prix de l'immeuble envers la société (ibid., consid. 4.3). 2. En l'espèce, les parties sont divisées sur les dates à compter desquelles prend fin l'assujettissement de A. _____ et prend effet la radiation de celle-ci du registre du commerce. L'autorité intimée a considéré que tel était le cas à compter du 11 mai 2004, alors que les recourants soutiennent que toutes les conditions étaient réunies dès le 8 décembre 2003, déjà. Or, la détermination de cette date a in casu une incidence d'autant plus importante qu'une radiation intervenue au-delà du 1^{er} janvier 2004 priverait les recourants des facilités concédées par les législateurs fédéral et cantonal aux art. 207 LIFD et 269 LI. a) Au 31 décembre 2003, la plupart des opérations essentielles de liquidation de A. _____ étaient exécutées. La société a été dissoute le 19 août 2003 et, le même jour, a transféré à son actionnaire B. _____ son seul actif, l'immeuble de Corsier. L'appel aux créanciers a été publié à trois reprises dans la FOSSC, la troisième fois le 11 septembre 2003. En revanche, l'excédent de liquidation de la société ne pouvait être distribué tant et aussi longtemps que la procédure consacrée par les articles 745 al. 2 et 3 CO n'était pas achevée. Or, l'attestation du réviseur particulièrement qualifié du 6 décembre 2003, selon laquelle les dettes de la SI étaient éteintes et que les circonstances permettaient de déduire qu'aucun intérêt de tiers n'est mis en péril était, dans tous les cas, prématurée et ne pouvait être prise en considération. Le réviseur particulièrement qualifié aurait dû établir une nouvelle attestation conforme à l'art. 745 al. 3 CO, à compter du 11 décembre 2003. Il n'est donc pas possible de retenir que A. _____ a été liquidée à fin 2003, comme le soutiennent les recourants. b) Quoi qu'il en soit, la réalisation de cette première condition n'aurait toutefois pas à elle seule suffi à justifier la revendication des recourants tendant à ce que l'imposition du bénéfice de liquidation soit réduite. Il importe en effet, en outre, que SI A. _____ eût été radiée du registre du commerce au 31 décembre 2003. Or, cette condition, n'était pas réalisée. Les recourants se sont, certes,

prévalus d'une réquisition datée du 8 décembre 2003 et envoyée le même jour au registre du commerce. A supposer que cette réquisition soit parvenue à son destinataire à temps, elle demeurerait cependant entachée d'un vice formel rédhibitoire puisque le liquidateur, nonobstant le texte clair de l'art. 746 CO, ne l'avait pas signée, malgré les instructions claires du notaire ayant instrumenté la dissolution. Sans doute, ce vice était réparable; de même, cette réquisition, sans doute prématurée jusqu'au 11 décembre 2003, vu l'art. 745 al. 3 CO, ne l'était plus ultérieurement. Les recourants avaient donc la faculté, entre le 11 et le 31 décembre 2003, de remédier au défaut constaté. Il n'est toutefois pas établi que le registre du commerce ait été saisi au 31 décembre 2003 d'une réquisition de radiation et du reste, le réviseur particulièrement qualifié a lui-même admis que le document daté du 8 décembre 2003 n'avait finalement été envoyé que le 11 mai 2004, à la suite de l'inadvertance d'un collaborateur. Les recourants ne peuvent invoquer à l'égard du fisc la négligence du mandataire; si elle est effectivement avérée, cette négligence serait imputable au contribuable lui-même (v. sur ce point, décision incidente FI.2003.0073 du 24 septembre 2003, confirmée par ATF 2P.264/2003 du 29 octobre 2003; nombreuses références citées). Dans ces conditions, la radiation ne pouvait prendre effet avant cette dernière date. c) Même si le résultat peut paraître rigoureux, c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé de mettre A. _____ au bénéfice d'une réduction de l'impôt fédéral direct et de l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice de liquidation. Pour la même raison, B. _____ n'avait pas à être exonéré du droit de mutation afférant à l'acquisition de la parcelle n° 2. *****, vu l'art. 2 al. 1 LMSD. De même c'est à juste titre que l'excédent de liquidation de SI A. _____ a été ajouté au revenu de B. _____ durant la période de taxation 2004 puisque sa créance ne lui était pas acquise, ainsi qu'on l'a vu ci-dessus, durant l'année 2003, ceci bien que le bénéfice eût déjà été réparti. 3. Le recours doit en conséquence être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Les recourants supporteront dès lors les frais d'arrêt et d'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 LJPA).

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