

VD_OMNI FI.2008.0050 vom 16. Dezember 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-12-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0050

FR: VD_OMNI FI.2008.0050 du 16 décembre 2008

IT: VD_OMNI FI.2008.0050 del 16 dicembre 2008

Regeste

X. _____, Y. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Une indemnité pour rupture anticipée du bail est imposée comme revenu selon la clause générale d'imposition du revenu chez le bénéficiaire, soit en l'espèce le locataire signataire du bail et de la convention de rupture anticipée. Le remploi désigne l'opération pour laquelle une entreprise vend un actif et affecte le produit de cette aliénation à l'acquisition d'un bien de remplacement. En l'espèce il n'y a pas eu de vente d'actif immobilier de sorte que l'on ne se trouve pas en présence d'un remploi.

Erwägungen

E. 1

a) L'art. 164 LI (cf. aussi art. 117 LIFD) prévoit que le recourant peut se faire représenter devant les autorités fiscales (al. 1) et que toute personne ayant l'exercice des droits civils peut valablement représenter le recourant. L'autorité peut exiger du représentant qu'il justifie ses pouvoirs de représentation en produisant une procuration écrite (al. 2). Ainsi, la législation en la matière ne soumet pas la validité de la procuration à la forme écrite (ni sa révocation). Les autorités fiscales ont toutefois la faculté d'exiger du mandataire une procuration écrite. La preuve de l'existence d'un rapport de représentation valable et de sa communication correcte aux autorités fiscales incombe au contribuable. A défaut d'une procuration écrite clairement libellée, on n'admettra l'existence d'un rapport de représentation que si l'on peut inférer des circonstances que le recourant a manifesté sans ambiguïté la volonté de conférer des pouvoirs de représentation à un tiers (RDAF 1999 II 400, 443 ; Archives 68 p. 391). Pour que les effets de la représentation prennent naissance, il faut que le représentant dispose du pouvoir de représentation (soit le pouvoir de faire naître des droits et obligations directement en faveur et à la charge du représenté ; cf. art. 32 al. 1 CO par analogie) et que le représentant ait la volonté d'agir en cette qualité (ATF 126 II 59 consid. 1 b). S'agissant plus précisément de la volonté de représentation, elle peut être soit expresse, soit objectivement exprimée, en ce sens que le tiers puisse inférer du comportement du représentant, interprété selon le principe de la confiance, qu'il existe un rapport de représentation (ATF 120 II 197 consid. 2b/aa). A cet égard, les relations d'affaires dans lesquelles s'inscrit le rapport de droit litigieux doivent être prises en compte (ATF 4C.296/1995 du 26 mars 1996, consid. 5b publié in SJ 1996 p. 529, 536 ; ATF 4C.1999/2004 du 11 janvier 2005). A défaut de volonté claire manifestée sans ambiguïté de conférer des pouvoirs de représentation à un tiers, il y a lieu de présumer qu'il n'y a pas de représentant, si bien que les décisions doivent être notifiées au contribuable lui-même. De plus, le rapport de représentation dure en principe tant qu'il n'a pas été révoqué (FI 2005.0023 du 23 juin 2006). En l'espèce, le Tribunal infère des circonstances que le recourant a manifesté sans ambiguïté la volonté de conférer des pouvoirs de représentation

à M. 6.***** personnellement, indépendamment de l'existence juridique de la société. Il avait signé une procuration le 8 février 2007 attestant de sa représentation par M.

6.***** personnellement. L'utilisation par l'actionnaire du papier à lettre de sa société en faillite ne remet pas en cause la validité des actes de procédure de M. 6.***** qui a agi en tant que représentant agréé du recourant. b) Selon l'art. 160 al. 3 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RS 642.11), pour que les recours et autres écrits soient réputés introduits en temps utile, il suffit que l'un des époux ait agi dans les délais. Il découle de cette disposition que le recours a été valablement déposé, dans la mesure où le recourant a lui-même agi dans les délais par l'intermédiaire de son mandataire. Il n'y a néanmoins pas lieu d'instruire plus avant cette question qui peut rester ouverte, vu l'issue du recours.

E. 2

a) En l'espèce, l'imposition de l'indemnité n'est pas contestée dans son principe, sous réserve du remploi que nous examinerons dans un considérant ultérieur. Le recourant s'oppose à ce que l'indemnité reçue pour résiliation anticipée de bail soit imposée chez lui, au titre de l'impôt sur le revenu. Il est d'avis qu'elle devrait être imposée auprès de la société D._____ Sàrl qui a exploité la discothèque louée. D._____ Sàrl n'apparaît ni dans le bail, ni dans la convention passée avec le bailleur. Le recourant a signé personnellement le bail et la convention fixant l'indemnité de départ qui n'a jamais été comptabilisée dans la société. Si l'indemnité était réellement destinée à la société, elle aurait dû y être comptabilisée dans les comptes 2005. Le recourant a touché sur son propre compte les 630'000.- fr. dont il a pu librement disposer, en utilisant effectivement 181'000.- fr. pour un achat personnel. Il a donc réalisé ce revenu de 630'000.- fr. qui doit être imposé chez lui, sur la base de la clause générale d'imposition du revenu à l'art. 16 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 19 al. 1 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11). La question se pose de savoir si ce revenu tomberait plutôt sous le coup des art. 27 let. d LI et 23 let. d LIFD qui prévoient l'imposition des indemnités obtenues en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit. Toutefois, l'interprétation de cette disposition étant très controversée, le Tribunal renonce à trancher ce point qui ne modifie pas l'issue du recours (cf. Yersin/Noël, commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, n. 26-31, notamment n. 27, ad art. 23; Oberson Xavier, Droit fiscal suisse, Bâle/Lavaux/Munich, 2007, p. 134 n. 192; FI. 2004.0091 du 17 janvier 2006).

E. 3

a) Le recourant a également fait valoir que l'indemnité était destinée à 7.***** SA et qu'elle avait été enregistrée dans ses comptes. Il a soutenu par ailleurs qu'elle avait fait l'objet d'un remploi non imposable. b) Selon le registre du commerce de l'Etat de 2.*****, la société 7.***** SA n'a été créée que le 22 décembre 2005, soit après le versement de l'indemnité le 1^{er} et 3 novembre 2005. La question se pose de savoir si le recourant aurait éventuellement agi au nom d'une société en formation. Les art. 645 al. 2, 779 a al. 2 et 838 al. 3 CO, qui ont la même teneur, disposent que lorsque des obligations expressément contractées au nom d'une future société (société anonyme, société à responsabilité limitée ou société coopérative) ont été assumées par elle dans les trois mois à dater de son inscription au registre du commerce, "[...] les personnes qui les ont contractées en sont libérées, et la société demeure seule engagée". En dépit de leur texte, qui ne vise que les "obligations", il est généralement admis que ces dispositions s'appliquent aussi aux contrats (aux baux de locaux commerciaux ou aux contrats de travail conclus avec de futurs

employés de la société, p.ex.) (ATF 123 III 24, cons. 2c). La société - une fois inscrite au registre du commerce - peut décider d'entrer dans ces contrats, en lieu et place des personnes qui les ont conclus en son nom. En effet, les auteurs des actes accomplis au nom d'une société non encore inscrite deviennent, en vertu d'une fiction légale de véritables parties à ces actes et sont valablement liés par les engagements qu'ils ont pris (Pascal G. Favre, *le transfert conventionnel de contrat: analyse théorique et pratique*, Zurich/Bâle/Lavaux, 2005, p. 76-78). Ce cas suppose toutefois que le contrat ait été conclu au nom de la société en formation, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Le recourant a signé lui-même le bail et le contrat de résiliation anticipée, sans référence à la société 7.***** SA. Il n'a donc pas agi pour la société en formation, mais pour lui-même. Il a encaissé le montant sur son compte personnel, avec la faculté d'en disposer librement. Le prétendu versement de l'indemnité en 2006 à la société ne change rien à cette analyse. Il paraît en outre douteux qu'il ait réellement été fait, dans la mesure où les 630'000.- fr. versés sur le compte du recourant ont été utilisés pour l'achat d'une maison et la reprise d'une discothèque par contrat "Confidential Sales Agreement 3" du 20 décembre 2005.

E. 4

Le recourant fait valoir l'existence d'un remploi qui justifierait un report d'imposition. Selon l'art. 30 LIFD et 34 LI, "Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées, dans un délai raisonnable, sur les éléments acquis en remploi qui remplissent la même fonction; le report de réserves latentes sur des éléments de fortune situés hors de Suisse est exclu. 2 Lorsque le remploi n'intervient pas pendant le même exercice, une provision correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Cette provision doit être dissoute et utilisée pour l'amortissement de l'élément acquis en remploi ou portée au crédit du compte de résultats dans un délai raisonnable. 3 Seuls les biens immobilisés qui servent directement à l'exploitation sont considérés comme nécessaires à celle-ci; n'en font pas partie, notamment, les biens qui ne sont utiles à l'entreprise que par leur valeur de placement ou leur rendement." Les art. 101 LI et 64 LIFD sont les dispositions correspondantes pour les personnes morales. Au sens de la loi, le remploi désigne l'opération par laquelle une entreprise vend un actif et affecte le produit de cette aliénation à l'acquisition d'un bien de remplacement (Yersin/Noël, *op. cit.*, n. 1, ad art. 64). En l'espèce, le recourant n'a pas vendu d'actif immobilisé, de sorte que l'on ne se trouve pas en présence d'un remploi. Cet argument doit donc être écarté.

E. 5

En conclusion, l'ensemble des considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, au frais de son auteur, qui n'a pas droit à l'allocation de dépens.

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