

VD_OMNI FI.2008.0144 vom 23. April 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-04-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0144

FR: VD_OMNI FI.2008.0144 du 23 avril 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0144 del 23 aprile 2009

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Il n'est pas admissible de procéder à l'amortissement complet d'un stock dont la comptabilisation doit être considérée comme fictive. Cette écriture n'est pas davantage admissible lorsque l'on ignore la valeur du stock, aucun inventaire n'ayant été établi, la seule explication de la contribuable tenant à l'abandon d'une activité n'étant, à elle seule, pas suffisante.

Erwägungen

E. 1

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

A titre préliminaire, on relève que la recourante a requis la tenue d'une audience avec l'audition de témoins. a) Les parties ont le droit d'être entendues (art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD). Cela inclut pour elles le droit de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 133 I 270 consid. 3.1 p. 277; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494; 132 V 368 consid. 3.1 p. 370/371, et les arrêts cités). Le droit d'être entendu s'exerce essentiellement en rapport avec les faits de la cause. Il n'implique pas que les parties se voient réserver la faculté de s'exprimer sur l'appréciation des faits ou sur l'argumentation juridique que l'autorité se propose de retenir à l'appui de la décision à prendre (ATF 132 II 257 consid. 4.2 p. 267, 485 consid. 3.4 p. 495; 129 II 497 consid. 2.2 p. 505). Il n'est fait exception à cette règle que lorsque l'autorité envisage de fonder sa décision sur une norme ou un motif juridique non évoqué dans la procédure antérieure et dont aucune partie en présence ne s'est prévaluée et ne pouvait supputer la pertinence, que la situation juridique a changé ou que l'autorité dispose d'un pouvoir d'appréciation particulièrement étendu (ATF 129 II 497 consid. 2.2 p. 505). En outre, l'autorité peut renoncer au moyen de preuve offert par une partie, pour autant qu'elle puisse admettre sans arbitraire que ce moyen n'aurait pas changé sa conviction (ATF 131 I 153 consid. 3 p. 157; 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 124 I 241 consid. 2 p. 242, et les arrêts cités). Pour le surplus, les parties à la procédure de recours ont le droit de recevoir toutes les écritures déposées et disposent en principe du droit de répliquer aux arguments des parties adverses (ATF 133 I 98, 100; ATF 2C_688/2007 du 11 février 2008). Devant la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, la procédure est en principe écrite (art. 27 al. 1 de la loi

vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36 ; en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009). Les parties participent à l'administration des preuves (art. 34 al. 1 LPA-VD). L'autorité peut recourir à l'audition des parties et aux témoignages (art. 29 al. 1 let. a et e LPA-VD). Elle n'est toutefois pas liée par les offres de preuves formulées par les parties (art. 28 al. 2 LPA-VD); elle doit examiner les allégués de fait et de droit et administrer les preuves requises, si ces moyens n'apparaissent pas d'emblée dénués de pertinence (art. 34 al. 3 LPA-VD). Les art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD n'accordent en effet pas à la partie dans la procédure devant la juridiction administrative le droit inconditionnel d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins ou la mise en œuvre d'une expertise, à moins que soit en cause l'examen personnel de la partie en cause (ATF 122 II 464 consid. 4c p. 469/470). b) En l'espèce, le Tribunal peut se dispenser de l'audience réclamée par la recourante, et s'en tenir à une procédure exclusivement écrite. Dans l'acte de recours, la recourante a exposé les raisons à l'appui de la comptabilisation des écritures reprises par l'autorité intimée. Dans sa réponse au recours, l'autorité intimée a développé son argumentation sur ce point, au sujet de laquelle la recourante a eu l'occasion de répliquer – ce qu'elle n'a pas manqué de faire, au demeurant. A cela s'ajoute que le litige a trait à des questions d'ordre exclusivement juridique, que le Tribunal examine avec un plein pouvoir d'examen. Le Tribunal s'estime donc en mesure de statuer en connaissance de cause, en se dispensant de l'audition des témoins réclamée par la recourante. c) Si la recourante entendait se prévaloir du droit à une audience publique, tel que garanti par les art. 30 al. 3 Cst., 6 par. 1 CEDH et 14 par. 1 du Pacte ONU II (cf. ATF 133 I 106 consid. 8.1 p. 107/108), sa demande devrait également être rejetée. En effet, ces dispositions ne confèrent pas au justiciable le droit à des débats publics oraux; en revanche, lorsque de tels débats sont ordonnés, ils doivent être publics (ATF 128 I 288). Or, comme on vient de le voir, une audience n'est pas nécessaire.

E. 3

Le recours a trait à la détermination du bénéfice et du capital imposables durant la période fiscale 1997. L'ancienne loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs (ci-après: aLI), abrogée au 31 décembre 2000 et remplacée par la loi homonyme du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11), ainsi que la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), sont applicables en la matière. a) A titre préliminaire, on rappelle s'agissant de l'impôt cantonal et communal, que la prescription du droit de taxer était acquise au bout de quatre ans (art. 98a al. 1 aLI), à moins qu'elle n'ait été suspendue pendant les procédures de réclamation et de recours (ibid., al. 2). La prescription absolue est acquise dans tous les cas douze ans après la fin de la période de taxation (ibid., al. 4). En l'occurrence, la prescription du droit de taxer a été suspendue plus de huit ans (!) durant la procédure de réclamation. Quant à la prescription absolue, elle ne sera pas atteinte avant le 31 décembre 2010, la période de taxation, qui suit la période fiscale, étant celle de l'année 1998 (art. 73 al. 3 aLI). En matière d'impôt fédéral direct, le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (art. 120 al. 1 LIFD). La prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (ibid., al. 2 let. a). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (ibid., al. 4); elle ne le sera pas, en l'espèce, avant le 31 décembre 2012. b) Durant la procédure de réclamation, l'ACI jouit de la même compétence que l'autorité de taxation (art. 103 al. 1 in fine aLI). De même, l'autorité de taxation, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct et l'Administration fédérale des contributions jouissent des mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans

celle de taxation (art. 134 al. 1 LIFD). Elle peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation même au désavantage de ce dernier (art. 135 al. 1 LIFD). L'autorité de réclamation n'est donc pas liée par les conclusions de celle-ci et peut aller au-delà, y compris au détriment du contribuable s'il lui apparaît que la taxation est inexacte. En l'occurrence, l'ACI, comme elle en avait la faculté, a réformé la taxation du 9 juin 1999 au détriment de la recourante puisqu'elle a fixé à 300'900 fr. le bénéfice imposable durant la période fiscale 1997, au lieu de 149'900 fr., montant initialement retenu par l'office d'impôt.

E. 4

L'impôt sur le bénéfice frappe l'augmentation des fonds propres constatée durant la période fiscale (Robert Danon, in Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, ad 57-58 LIFD n° 1, réf. citées). Le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 57 al. let. a LIFD; 54 al. 1 let. a LI), de même que 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 les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b, 2^{ème} tiret, LIFD; 54 let. b et c LI). Une dépense dûment comptabilisée est justifiée par l'usage commercial lorsqu'il existe entre celle-ci et l'activité commerciale exercée par l'entreprise une connexité objective (Danon, *ibid.*, n° 65). Cette connexité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (ATF 2A.473/2005 du 16 février 2006, consid. 3.2). Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 2A.461/2001 du 21 février 2002 in *Revue fiscale* 57/2002, p. 816, consid. 2; RF 54 p. 118 consid. 9a p. 126; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités). a) La recourante se prévaut de sa comptabilité (principe de déterminance). On rappelle sur ce point qu'en l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle propre à mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie, en principe, d'une présomption d'exactitude à l'égard du fisc (ATF 134 II 207 consid. 3.3 p. 211; 106 Ib 311 consid. 3c et d p. 315ss). Cette exigence de conformité aux règles comptables présuppose toutefois que la loi fiscale y renvoie expressément, comme c'est en principe le cas pour l'estimation du bénéfice comptable des personnes morales (ATF 134 II 207 consid. 3.3 p. 211/212, et les arrêts cités). Sans dépréciation, il n'y a pas lieu à amortissement; l'usage commercial n'y change rien (cf. ATF 132 I 175 consid. 2.2 et 2.3 p. 177-179, *Archives* 77 p. 77). b) En droit commercial, les amortissements sont la constatation comptable de la perte subie par la valeur d'actifs immobilisés qui se déprécient avec le temps (Chambre fiduciaire, *Manuel suisse d'audit* 1998, tome 1, no 2.3508 p. 261). Le poste d'actif concerné est diminué pour tenir compte de sa dépréciation. Des amortissements, corrections de valeur et provisions pour risques et charges sont effectués dans la mesure où ils sont nécessaires selon les principes généralement admis dans le commerce (art. 669 al. 1, 1^{ère} phrase, CO). Selon les art. 28 et 62 LIFD, 55a LI, les amortissements des actifs, justifiés par l'usage commercial, sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut de comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements. En général, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments (art. 28 al. 2, 62 al. 2 LIFD). Cet alinéa constitue une exception

limitée au principe de périodicité selon lequel l'amortissement doit porter sur la diminution de valeur ayant lieu durant la période de calcul (Markus Reich/Marina Züger, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a*, n° 14 ad art. 28 LIFD et les références de jurisprudence citées). Contrairement aux art. 665 et 667 al. 2 CO, le droit fiscal n'opère aucune distinction entre amortissement d'un actif immobilisé et correction de valeur d'un actif circulant; cette dernière qualification sera toutefois retenue lorsque la perte de valeur est temporaire, de sorte que les corrections de valeur effectuées sur des actifs circulant sont assimilées à des provisions (Danon, op. cit. ad 62 LIFD, n° 7). Le principe de l'évaluation individuelle de chaque poste du bilan a pour conséquence qu'un amortissement excessif doit être réintégré dans le bénéfice imposable (Danon, op. cit., ad 57-58 LIFD, n° 49). Selon les art. 29 al. 1 let. b, 63 al. 1 let. b LIFD et 55b al. 1 let. b aLI, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs. Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable (art. 29 al. 2, 63 al. 2 LIFD et 55b al. 2 aLI), contrairement aux amortissements dont le caractère est définitif. c) Selon la jurisprudence, il est interdit de procéder à l'amortissement d'actifs fictifs, c'est-à-dire d'actifs qui dès l'origine n'ont aucune valeur ou une valeur surfaite (Peter Locher, *Kommentar zum DBG*, Therwil/Bâle 2001, n° 17 ad art. 28 LIFD et les nombreux arrêts cités). L'actif immobilisé peut être évalué au plus à son prix d'acquisition ou à son coût de revient, déduction faite des amortissements nécessaires (art. 665 CO). Les terrains - qui ne sont pas susceptibles d'usure - ne peuvent pas faire l'objet d'amortissements ordinaires. Aussi, le Tribunal fédéral a refusé d'accorder la déduction d'un amortissement ordinaire sur un immeuble (maison à habitations multiples) appartenant à l'actif circulant d'un commerçant en immeubles, considérant que, par nature, les éléments appartenant aux actifs circulants ne pouvaient avoir une durée d'utilisation justifiant un amortissement forfaitaire; un amortissement unique en raison d'une diminution extraordinaire de la valeur aurait été possible si le propriétaire en avait démontré le caractère commercialement justifié, ce qui n'avait pas été fait (ATF 2A.667/2006 du 16 février 2007, consid. 3.2). Le Tribunal fédéral a toutefois admis un amortissement extraordinaire sur un terrain agricole dont la valeur vénale avait brutalement chuté en raison de l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur le droit foncier rural (ATF 2A.571/1998 du 25 janvier 2000, consid. 2a, in RDAF 2000 II 541 et les références citées; Locher, op. cit., n° 32 ad art. 28 LIFD et les références citées). Lorsque la perte de valeur résulte d'un phénomène naturel, d'un changement de régime légal qui en diminue ou exclut l'utilisation (par ex. un changement de zone) ou en diminue la valeur, toutes autres conditions étant réunies, un immeuble appartenant aux actifs circulants d'un commerçant d'immeubles peut faire l'objet d'un amortissement extraordinaire (ATF 2A.571/1998, consid. 2a; Locher, n° 43 ad art. 28 LIFD et les références citées). Un bien qui en revanche ne subit aucune dépréciation ne doit pas être amorti, quelle que soit la méthode d'amortissement; à cet égard, l'usage commercial ne saurait créer ou justifier un droit à l'amortissement en l'absence de moins-value. Tel peut être le cas lorsqu'un immeuble est correctement entretenu. En outre, s'agissant d'immeubles, il n'est pas rare que l'augmentation de la valeur du terrain compense le vieillissement du bâtiment (ATF 132 I 175, consid. 2.3 p. 179). Le principe de l'évaluation individuelle a pour conséquence que l'augmentation de la valeur d'un terrain sur lequel est érigée une construction ne peut être compensée ou diminuée par une perte ou une diminution de valeur de celle-ci (ATF 2A.571/1998, précité, consid. 3b). En revanche, une diminution de valeur résultant de la baisse du marché immobilier, même sur une longue période, n'est pas nécessairement

définitive en raison précisément des fluctuations du marché, de sorte qu'un amortissement n'est pas justifié commercialement (Locher, n° 47 ad art. 28 LIFD; Danon, n° 29 ad art. 62 LIFD et les références citées). En pareille circonstance, les art. 29 et 63 LIFD autorisent tout au plus la comptabilisation à charge du compte de résultat d'une provision pour risque de perte sur actifs circulants, qui sera ajoutée, conformément aux art. 29 al. 2 et 63 al. 2 LIFD, au revenu commercial imposable lorsqu'elle ne se justifiera plus (ATF 2A.475-476/2006 du 26 mars 2007, consid. 5.2 ; v. en outre, arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 7 décembre 2001, in StE 2002 B.23.43.2 n° 9, consid. 3). d) Dans leur pratique, les autorités fiscales vaudoises admettent pour les bâtiments industriels et artisanaux un amortissement forfaitaire annuel sur la valeur comptable de 8% sur le bâtiment uniquement et de 7% sur le bâtiment et le terrain ensemble. Les amortissements peuvent être opérés en principe jusqu'à la valeur résiduelle des constructions compte tenu de l'ensemble des circonstances qui leur sont propres. S'agissant des immeubles industriels affectés à l'exploitation de l'entreprise, il est admis de pouvoir les amortir jusqu'à un franc (Circulaire de l'ACI, Amortissements et provisions, janvier 2002, pp. 7-8).

E. 5

En l'occurrence, le recours porte sur deux écritures mises à la charge du compte de pertes et profits de la recourante durant l'exercice 1997, sous postes « charges d'assainissement », que l'autorité intimée a corrigées, respectivement refusées pour les réintégrer dans le bénéfice et le capital imposables. Non sans intérêt, l'autorité intimée relève sur ce point que la comptabilisation de ces deux charges, soit 296'000 fr., a pour effet de compenser le produit d'assainissement réalisé par la recourante du fait de l'abandon de créance de l'UBS, soit 301'880 fr.50. a) En premier lieu, la recourante a comptabilisé un amortissement extraordinaire de 224'000 fr. sur la valeur comptable de son immeuble d'4.*****, arrêtée à 904'000 fr. au 31 décembre 2006. A l'appui de cette écriture, la recourante indique avoir constaté, alors qu'elle était en proie à des difficultés financières, que cet immeuble était en quelque sorte surévalué. L'UBS, créancière gagiste, ayant dénoncé son prêt et réclamé le remboursement de 800'000 fr., elle s'est tournée vers d'autres établissements qui tous auraient estimé entre 500'000 et 600'000 fr. la valeur de cet immeuble. Le 16 décembre 1997, elle a obtenu de la BCV un prêt de 500'000 fr., montant basé sur la valeur du terrain (2'910 m² à 170 fr./m²), les bâtiments n'ayant pour la banque aucune valeur au vu de leur état de vétusté (cf. lettre de la BCV à A._____ SA du 16 octobre 2008). Le financement hypothécaire a été octroyé à 70% de cette valeur, le solde étant garanti par un cautionnement de la CVCH. Le 12 janvier 1998, l'UBS a encaissé la somme de 500'000 fr. en remboursement de son crédit et a abandonné le solde ouvert dans ses livres, soit 301'880 fr.85. Dans un premier temps (cf. décision de taxation du 9 juin 1999), l'autorité de taxation a corrigé cette écriture. Elle a accepté un amortissement sur immeuble au taux usuel de 8%, conformément aux directives de l'Administration fédérale des contributions (AFC), soit 73'000 fr. Pour le solde, elle a traité l'opération comme une correction de valeur due en quelque sorte à une moins-value temporaire d'origine conjoncturelle et a accepté la comptabilisation, en contrepartie de cette diminution, d'une provision à hauteur de 151'000 fr. (ce qui implique une comptabilisation de 831'000 fr. du poste à l'actif du bilan, d'où l'augmentation du capital imposable en résultant). Dans sa décision sur réclamation, l'ACI est partiellement revenue sur cette écriture. Elle admet l'amortissement ordinaire au taux de 8%, mais refuse en revanche la comptabilisation d'une provision de 151'000 fr. pour correction de valeur, compte tenu de l'aliénation ultérieure de cet immeuble, dont on sait qu'elle est intervenue le 3 décembre 1998 au prix de 1'080'000 fr. C'est sur ce point que la

taxation de la recourante a été en quelque sorte aggravée dans la décision attaquée, puisque le bénéfice imposable a été porté de 149'900 à 300'900 fr., du fait de la suppression de cette provision; cela s'avère sans incidence en revanche sur le capital imposable, par rapport à la décision de taxation. La recourante conteste le raisonnement de l'autorité intimée; pour elle, l'écriture comptabilisée est parfaitement justifiée. Dans son principe même, la comptabilisation d'un amortissement extraordinaire ne saurait se justifier dans le cas d'espèce. Une telle écriture, qui porte sur des actifs non soumis à usure, permet de prendre en compte une dépréciation due à des circonstances extraordinaires et non prévisibles commercialement en raison, par exemple, de la chute des prix du marché (Locher, ad art. 28 LIFD n° 20; Reich/Züger, ad art. 28 LIFD n° 10; Danon, ad art. 62 LIFD n° 27, plus références). La recourante aurait ainsi dû démontrer que la valeur vénale de son immeuble était durablement inférieure à sa valeur comptable (v. ATF 2A.571/1998, précité). Certes, la recourante a éprouvé des difficultés à refinancer cet immeuble lorsque l'UBS a dénoncé le prêt hypothécaire. Alors qu'un prêt de 800'000 fr. lui avait été accordé par cet établissement, elle n'a obtenu que 500'000 fr. de la part de la BCV, en décembre 1997. Du reste, ce prêt ne tient compte que de la valeur du bien-fonds; la BCV a estimé que la valeur vénale des constructions érigées était nulle, vu leur état de vétusté. Il s'agit là toutefois de fluctuations ordinaires des prix du marché de l'immobilier, éventuellement susceptibles de justifier une correction temporaire de valeur. Le fait que l'immeuble ait été vendu, le 3 décembre 1998, au prix de 1'080'000 fr., alors qu'il avait été comptabilisé, deux ans plus tôt, pour une valeur de 904'000 fr. démontre en effet qu'il n'y pas eu dépréciation brutale de valeur, de sorte que l'immeuble n'était certainement pas surévalué au 31 décembre 1996 comme le soutient à tort la recourante. Du reste, cet immeuble a même été réévalué de 4'000 fr. au 31 décembre 1996. Quant à l'explication de la recourante, dont on retire au demeurant la conclusion d'une excellente affaire, dès lors que l'intérêt de l'acheteur aurait été en quelque sorte aiguë par l'organisation, à 4.*****, de manifestations liées à Expo 02, elle n'est pas de mise. La recourante ne prétend pas que la situation de son immeuble était à cet égard aussi exceptionnelle pour l'acheteur qu'elle justifiât à elle seule que celui-ci augmente son offre. Elle perd par ailleurs de vue que cet acheteur est une caisse de pensions dont l'objectif principal est d'obtenir le meilleur rendement de ses actifs pour servir les prestations dues à ses sociétaires. Dès lors, il paraît douteux que cet acheteur ait offert un prix exceptionnellement surévalué pour acquérir cet immeuble. On doit au contraire tenir pour acquis que le montant de 1'080'000 fr. était bien conforme au prix du marché. Dans ces circonstances, la comptabilisation d'un amortissement extraordinaire au 31 décembre 2007 en relation avec la dépréciation de valeur de l'immeuble ne se justifie nullement, pas davantage du reste que celle d'une provision pour une correction de valeur qui n'est pas démontrée. La décision attaquée sera donc confirmée sur ce point. b) En second lieu, la recourante a opéré un amortissement complet de son stock, portant ce poste de 145'000 fr. au 31 décembre 1996 à zéro franc au 31 décembre 1997. A l'appui de cette écriture, que l'autorité intimée a estimée contraire aux principes comptables et aux usages commerciaux, la recourante fait valoir que ses actifs mobiliers auraient été surévalués. Dans un premier temps, l'autorité intimée a refusé tout amortissement, estimant, sur la base des premières explications qui lui avaient été fournies, que cette opération avait trait à un actif qu'il y avait lieu de considérer comme fictif. On relève sur ce point que de 1993 à 1995, les stocks ont été portés au bilan pour des montants de 178'000, 161'000, respectivement 159'000 fr., sans qu'un inventaire ne soit établi. Or, les matières premières, les produits en cours de fabrication et les produits finis, ainsi que les marchandises, peuvent être évalués au plus à

leur prix d'acquisition ou à leur coût de revient (art. 666 al. 1 CO). Dans leur pratique, les autorités fiscales vaudoises admettent, dans la mesure où il est tenu un inventaire complet en quantité et en prix, un abattement forfaitaire allant de 15 à 40% de la valeur comptable, pour autant que la politique de l'entreprise en la matière soit constante (v. circulaire, janvier 2002, pp. 6-7). Il est donc surprenant qu'en l'occurrence, des actifs mobiliers aient été portés au bilan durant plusieurs exercices sans qu'aucun inventaire des marchandises n'ait été effectué, ce lors même que la société est liée par la comptabilité qu'elle présente. Selon le droit comptable, les stocks existants sont déterminés sur la base d'une prise d'inventaire ou de la comptabilité; en effet, ils doivent faire l'objet d'un inventaire physique au moins une fois l'an, conformément à l'art. 958 al. 1 CO. Si pour des raisons économiques évidentes, il n'existe ni inventaire, ni comptabilité des stocks, celui-ci peut être déterminé par des estimations ou des calculs de marge (Manuel suisse d'audit, op. cit., p. 155). Au demeurant, ces prescriptions n'ont pas été observées; de même, des amortissements ont été effectués sans plan précis, ce qui fragilise d'autant les explications de la recourante. Le réviseur de la recourante a lui-même reconnu que ces marchandises n'avaient aucune valeur au 31 décembre 2006, déjà. La recourante explique qu'à cette époque, son activité principale consistait, en sa qualité de sous-traitante de son actionnaire D. _____, à usiner les pièces fournies par cette dernière. Ainsi, son stock de marchandises était d'autant moins important que les commandes de son actionnaire se limitaient au besoin journalier. Comme l'observe l'autorité intimée, il était donc impossible que la recourante disposât d'un stock de marchandises de 145'000 fr. au 1^{er} janvier 1997. L'amortissement pouvait donc avoir trait à un actif fictif. Du reste, la recourante a d'abord soutenu, à l'appui de sa réclamation, qu'elle n'avait en réalité plus aucun stock au 31 décembre 1997. A l'appui de son recours, la recourante revient sur ses premières explications et indique que ce stock existait bel et bien à la date précitée. Elle précise toutefois que celui-ci était composé de marchandises obsolètes n'ayant plus aucune valeur marchande, ainsi que de matériel lié à une activité de raccords pour l'irrigation qu'elle avait abandonnée au moment de déménager dans le canton de 5.*****. C'est dans le cadre de l'opération d'assainissement qu'elle a réalisée durant l'exercice 1997 que cet amortissement extraordinaire a été comptabilisé. Comme l'observe cependant l'autorité intimée, l'activité principale, sinon exclusive, de la recourante est l'exploitation d'une entreprise de produits métallurgiques en tout genre et de mécanique générale. Une activité de raccords pour l'irrigation, qui n'a jamais figuré au registre du commerce, ne pouvait être qu'accessoire. Il est douteux que la recourante ait pu acquérir du matériel de ce genre, si ce n'est en faible quantité. Quant à l'explication selon laquelle les autres marchandises sont devenues obsolètes et n'avaient plus aucune valeur marchande, elle est également douteuse. On gardera en effet à l'esprit que la recourante disposait, selon ce qu'elle a indiqué à plusieurs reprises dans sa réclamation, d'un stock de marchandises d'autant moins important que les commandes de D. _____ se faisaient au jour le jour. Au surplus, comme le relève fort justement l'autorité intimée, la continuation ultérieure des activités dans un autre canton ne permettait pas à la recourante d'évaluer un stock à sa valeur de liquidation. En pareil cas, l'évaluation doit être basée sur des valeurs d'exploitation, à moins que la continuation de l'entreprise ne soit plus possible ou plus envisagée (cf. Manuel suisse d'audit, p. 52), ce qui n'était pas le cas au 31 décembre 1997. Pour toutes ces raisons, il y a lieu de considérer comme fictif l'actif de 145'000 fr. au 31 décembre 1997, de sorte que tout amortissement en relation avec ce poste doit être refusé à la recourante. On pourrait également retenir l'hypothèse selon laquelle ce stock avait effectivement une certaine valeur au 31 décembre 1997. Il a toutefois été transféré avec

l'entreprise dans le canton de 5.*****, en 6.*****, à une valeur que la recourante, compte tenu de ce qui précède, aurait dû chiffrer avec davantage de précision. En effet, l'abandon d'une activité ne signifie pas pour autant que la valeur du stock qui a trait à celle-ci soit égale à zéro franc. Pour ce motif, également l'amortissement complet devrait être refusé à la recourante.

E. 6

Il s'ensuit que le recours ne peut qu'être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Vu l'issue de la procédure, la recourante supportera un émolument judiciaire (art. 49 et 91 LPA-VD). En outre, l'allocation de dépens ne saurait entrer en ligne de compte (art. 55 al. 1, a contrario, 56 al. 3 et 91 LPA-VD).

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