

# VD\_OMNI FI.2009.0021 vom 6. Oktober 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-10-06, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2009.0021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0021)

FR: VD\_OMNI FI.2009.0021 du 6 octobre 2009

IT: VD\_OMNI FI.2009.0021 del 6 ottobre 2009

## Regeste

X. \_\_\_\_\_ SA c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Société anonyme ayant son siège dans le canton de Genève, active dans le secteur immobilier et propriétaire d'immeubles dans le canton de Vaud. Le rendement et le gain immobilier des immeubles sis dans le canton de Vaud sont imposables dans ce canton. Principes d'imposition du bénéfice provenant d'opérations immobilières ou de locations et du capital, pour les périodes fiscales 1997-2002: le canton de Vaud n'est pas compétent pour percevoir l'IFD.

## Erwägungen

### E. 1

Le litige porte tout d'abord sur le rattachement économique du contribuable dans le canton de Vaud. La recourante invoque l'interdiction de la double imposition intercantonale, en faisant valoir qu'elle a déjà été imposée dans le canton de Genève sur les opérations litigieuses.

### E. 2

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. 127 al. 3 Cst. (46 al. 2 aCst). 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). 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. 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 ème édition Berne 2003, p. 91 ; Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, Berne 2005, n° 342). c) 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 pour les périodes fiscales 1997, 1998, 1999 et 2000. Pour la période fiscale 2001, la loi actuelle du 4 juillet 2000 (LI) est applicable. La disposition qui s'applique n'a toutefois pas été modifiée et prévoit ce qui suit à l'art. 13 b al. 1 lit c aLI et 86 al. 1 lit. c LI: "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." En vertu des règles régissant la double imposition intercantonale, l'immeuble crée pour son propriétaire un for fiscal spécial au lieu de situation. Lorsque le propriétaire est une entreprise, il faut distinguer l'immeuble de placement qui crée un for fiscal spécial exclusif, de l'immeuble d'exploitation qui crée un for spécial parce qu'il abrite un établissement stable. 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, op. cit., 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. 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). Dans ce cas, l'immeuble de placement situé hors du canton du siège crée un for exclusif d'imposition au lieu de situation de l'immeuble pour la fortune, le rendement et le gain immobilier. Il n'y a alors pas à proprement parler de répartition intercantonale, mais imposition exclusive de la matière située dans le canton, selon les règles applicable aux particuliers qui possèdent un immeuble hors du canton de leur domicile principal (Höhn, *Interkantonales Steuerrecht*, p. 465). L'imposition est dite "objective". Il s'agit d'une répartition selon l'objet (Yersin/Noël, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008, ad art. 52, n. 10) qui, concrètement, s'effectue de la manière suivante: ca) En principe, le canton du for spécial de la propriété foncière a le pouvoir exclusif et complet d'imposer le bénéfice relatif à l'immeuble de placement situé sur son territoire. Dans ce cas, le bénéfice imposable de l'immeuble est égal au revenu immobilier, sous déduction de tous les frais d'entretien, d'exploitation et d'administration, y compris des impôts immobiliers, ainsi que de l'intérêt des dettes et, s'il s'agit d'un immeuble commercial, des amortissements nécessaires. Les gains immobiliers réalisés sur des immeubles de placement appartenant à des entreprises qui n'ont pas d'établissement stable dans le canton sont également imposés au lieu de situation de l'immeuble (Höhn, *Interkantonales Steuerrecht*, p. 475; Locher, op. cit., §7 ID no 7, 8, 9, 11, 13, 16, 17, Dätwiler, p. 104). Cela vaut pour toutes les plus-values, qu'elles soient d'origine comptable (amortissement comptabilisés sur la valeur d'acquisition) ou conjoncturelle (augmentation de la valeur du marché). Les amortissements relatifs à des immeubles qui, sans abriter d'établissement stable, sont affectés au commerce, sont des charges grevant de manière directe et prioritaire le rendement de l'immeuble. Le canton du lieu de situation doit donc supporter cette charge seule, lui qui a également le droit d'imposer le gain immobilier résultant de la reprise d'amortissement. La répartition des frais d'administration s'opère sur la base d'un pourcentage du rendement brut immobilier. Le

Tribunal fédéral a fixé à 5% du revenu brut la part des frais de l'immeuble. La déduction du solde incombant au canton du siège (Locher, op. cit., §7 IB, Höhn, Interkantonaes, p. 468). La répartition des intérêts passifs s'effectue proportionnellement aux actifs bruts localisés.

cb) Une personne morale dont le siège se trouve dans un autre canton et qui est propriétaire d'un immeuble de placement dans le canton, sans y avoir d'établissement stable, doit, pour cet immeuble, l'impôt sur le capital et l'impôt complémentaire dans le canton. Dans ce cas, l'assiette de l'impôt sur le capital est déterminée selon les dispositions ordinaires de la LI (art. 112 ss LI). L'impôt porte donc sur la part du capital social libéré, des réserves ouvertes et des réserves latentes ayant payé l'impôt, qui est liée à l'immeuble sis dans le canton (art. 87 al. 2 LI). L'assiette de l'impôt se détermine en partant de la valeur comptable brute de l'actif immobilisé, sous réserve d'éventuels correctifs liés à la sous-capitalisation dont il faut déduire une quote-part de l'ensemble des dettes de la personne morale. Cette quote-part est elle-même fixée en fonction de la valeur des actifs bruts immobilisés de la personne morale dans les différents cantons. Pour évaluer ces actifs, les autorités fiscales partent en règle générale des valeurs figurant au bilan de la personne morale (Paschoud, L'imposition des immeubles, p. 112), lorsque aucun amortissement n'a été comptabilisé. Mais elles peuvent aussi partir des estimations fiscales corrigées selon des coefficients de conversion définis par la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat (Circulaire de l'Administration fédérale des contributions, Règles concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantionales pour la période de taxation 1999/2000, Circulaire du Comité du 11 décembre 1998), car le Tribunal fédéral ne prescrit pas de façon contraignante la méthode d'évaluation. La répartition ne porte donc pas, dans ce cas, sur le capital de la personne morale, mais seulement sur la totalité de ses dettes, dont une fraction est déduite de l'actif brut localisé dans le canton. Il n'y a pas de distinction entre les dettes commerciales et les autres dettes de la personne morale qui sont toutes prises en considération dans la répartition, sous réserve des dettes liées à la participation à une société de personnes, dont seule la valeur nette est prise en considération au for principal d'imposition (ATF 93 I 542 = Jdt 1969 I 116 = RDAF 25 (1969) 119; Paschoud, L'imposition des immeubles, p. 81). De son côté, le canton du siège pourra imposer la totalité de la fortune de la personne morale, calculée selon son droit, mais sous déduction de la valeur nette de l'immeuble déjà imposée dans le canton de Vaud (Paschoud, L'imposition des immeubles, p. 86). cc) Si le revenu immobilier réalisé dans le canton est négatif, la perte doit être prise en charge par le canton du domicile principal, en vertu des règles de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Afin d'éviter les pertes de répartition, le Tribunal fédéral a également admis récemment que le canton de situation de l'immeuble devait tenir compte d'une éventuelle perte d'exploitation dans le canton du siège (ATF 132 I 220 consid. 4.4 p. 226, changement de jurisprudence). En cas de vente d'un immeuble, le canton du lieu de situation doit déduire du gain de plus-value l'éventuelle perte commerciale subie par la société dans le canton du siège ou dans d'autres cantons avec établissement stable, la règle s'appliquant tant aux entreprises de construction et de commerce d'immeubles qu'aux entreprises intercantionales en général, lorsqu'elles vendent des immeubles d'exploitation ( ATF 131 I 249 , 262 ). Cette règle a également été appliquée à l'immeuble privé de placement appartenant à une personne physique ( ATF 131 I 285 ) ainsi qu'à l'immeuble de placement (et non seulement d'exploitation) d'une entreprise intercantonale (active en l'occurrence dans le commerce de textiles, ATF 132 I 220 ).

### **E. 3**

En l'espèce, la société était propriétaire d'immeubles dans le canton de Vaud et n'y avait pas d'établissement stable. Conformément aux principes émis par la jurisprudence du Tribunal fédéral énoncés ci-dessus, ces immeubles font l'objet d'une imposition exclusive dans le canton de Vaud. Cette imposition dite "objective" doit s'effectuer conformément aux principes énoncés: les immeubles litigieux situés dans le canton de Vaud, hors du canton du siège, créent un for exclusif d'imposition au lieu de situation de l'immeuble pour la fortune, le rendement et le gain immobilier. Il n'y a alors pas à proprement parler de répartition intercantonale, mais imposition exclusive de la matière située dans le canton. Le fait que la société ait indûment payé des impôts dans un autre canton ne prive pas l'autorité fiscale d'imposer le bénéfice et le capital de la société, conformément aux règles de conflit posées par le Tribunal fédéral. Il appartient à chaque canton de respecter les principes régissant l'imposition intercantonale pour éviter la double imposition. L'argument invoqué par la recourante concernant la double imposition intercantonale n'est donc pas pertinent, dans la mesure où l'autorité fiscale a respecté les règles de l'imposition intercantonale posées par le Tribunal fédéral. Avant de se prononcer sur le bien-fondé des reprises, il convient d'examiner au préalable la requête émise par la recourante de modifier sa comptabilité pour déterminer les bénéfices litigieux.

#### **E. 4**

a) Dans son recours, la société requiert, au cas où les bénéfices imposables ne seraient pas établis conformément à ses déclarations fiscales, de "rétablir les comptes et ainsi déterminer le résultat réellement obtenu par X. \_\_\_\_\_ SA pour l'opération de 4\*\*\*\*\*". L'art. 957 CO, dans sa teneur antérieure au 22 décembre 1999 (entré en vigueur le 1er juin 2002; RO 2002 949; FF 1999 4753), prévoyait que: "Quiconque a l'obligation de faire inscrire sa raison de commerce sur le registre du commerce doit posséder les livres exigés par la nature et l'étendue de ses affaires; il les tiendra exactement et de manière qu'ils révèlent à la foi la situation financière de l'entreprise, l'état des dettes et créances se rattachant à l'exploitation, de même que le résultat des exercices annuels." En tant que système d'information, la comptabilité commerciale doit être tenue avec exactitude et correspondre aux faits (Gérald Bourquin, Comptabilité commerciale, Obligations légales relatives à la tenue de la comptabilité, in: L'expert-comptable suisse, 1997, p. 893; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, 2ème éd., p. 346/347). Les comptes annuels d'une société anonyme sont dressés conformément aux principes régissant l'établissement régulier des comptes, de manière à donner un aperçu aussi sûr que possible du patrimoine et des résultats de la société (art. 662a al. 1 première phrase CO). Les documents annuels de la société anonyme, une fois signés par les directeurs ou les administrateurs, sont soumis à la vérification par l'organe de contrôle (art. 727 ss CO). Ce dernier établit à l'attention de l'assemblée générale un rapport dans lequel il propose l'acceptation des comptes annuels avec ou sans réserve, ou leur renvoi aux administrateurs (art. 729 al. 1 CO). Quelle que soit la proposition de l'organe de contrôle, l'assemblée générale des actionnaires, en tant que pouvoir suprême de la société, décide l'approbation des comptes annuels, leur modification ou leur renvoi à l'administration. Dès leur approbation par l'assemblée générale, les comptes acquièrent leur forme définitive et ne sont plus susceptibles d'être modifiés (v. art. 698 al. 1 et 698 al. 2 ch. 3 CO; Christine Lochner, La prise en considération dans les comptes annuels des événements postclôture, Zurich 1988, p. 41). L'assemblée générale des actionnaires, au cours de laquelle les comptes annuels sont approuvés et l'emploi du bénéfice décidé, doit se tenir dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice (art. 699 al. 2 CO). Par conséquent, les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes de groupe doivent être

établis durant cette période de six mois, en prenant en considération le temps nécessaire à l'audit des comptes et le délai de vingt jours pour la convocation de l'assemblée générale (art. 700 al. 1 CO ; Manuel suisse d'audit 1998, vol. I, p. 97; Christine Lochner, op. cit., p. 42-43) (ATF 2A.392/2004 du 17 octobre 2005, cons. 2). En l'espèce, s'agissant des comptes annexés à la déclaration d'impôt, le recourant n'indique pas systématiquement qu'ils ont été approuvés par l'assemblée générale des actionnaires; on ne peut donc que présumer qu'ils remplissent les conditions formelles requises par le droit commercial. Au demeurant, il s'agit d'un titre auquel l'autorité fiscale doit pouvoir se fier. Dès lors, la société ne peut librement corriger à posteriori les comptes qu'elle a produits depuis 1997, au gré des décisions prises par les autorités fiscales. Sa conclusion subsidiaire par laquelle elle requiert le droit de modifier ses comptes pour déterminer le bénéfice imposable dans l'hypothèse où les bénéfices déclarés devaient être modifiés, doit être rejetée. Il convient donc d'examiner maintenant le bien-fondé des reprises effectuées pas l'ACI pour chacune des périodes litigieuses.

## **E. 5**

Conformément aux principes énoncés sur la double imposition intercantonale, les immeubles litigieux constituent un for exclusif d'imposition dans le canton. Pour chaque période fiscale, le rendement et le gain immobilier des immeubles vaudois sont imposables dans le canton. Le bénéfice imposable de l'immeuble est égal au revenu immobilier, sous déduction de tous les frais d'entretien, d'exploitation et d'administration, y compris des impôts immobiliers, ainsi que de l'intérêt des dettes et, s'il s'agit d'un immeuble commercial, des amortissements nécessaires. En vertu du principe de l'étanchéité des périodes fiscales, les contribuables doivent établir la comptabilité d'une promotion immobilière de manière à ce que l'administration fiscale puisse déterminer, pour chaque période fiscale, le revenu brut perçu lors de la vente des lots et la part des frais qui viennent en déduction dudit revenu (RDAF 1998 II 370). A cet égard, les calculs de bénéfice imposable et les récapitulatifs chronologiques produits par la recourante à l'appui de ses conclusions sont manifestement faux. Ils prennent en considération des coûts d'acquisition qui ont été ou auraient dû être comptabilisés dans les années antérieures, au moment où ils ont été engagés. En l'occurrence, c'est le bénéfice immobilier annuel qui doit être imposé, tel qu'il ressort de la comptabilité dans laquelle sont enregistrés les frais d'entretien, d'exploitation et d'administration, y compris des impôts immobiliers, ainsi que de l'intérêt des dettes et, s'il s'agit d'un immeuble commercial, des amortissements nécessaires, comptabilisés. Les précédentes dépenses auraient dû être prises en considération dans les charges des années antérieures, venant alors en déduction des bénéfices immobiliers des exercices commerciaux correspondants. Ainsi, les charges immobilières des années précédant la réalisation d'un revenu immobilier ou d'un gain immobilier ne peuvent être déduites du revenu ou des gains immobiliers réalisés durant des périodes fiscales ultérieures. En vertu de l'étanchéité des périodes, les charges immobilières viennent en déduction du bénéfice imposable durant l'année au cours de laquelle elles sont engagées et comptabilisées. Si la société encourt une perte dans le canton de situation de l'immeuble, le canton du siège est contraint de prendre en considération cette perte qui vient en déduction du bénéfice imposable dans ce canton. En principe, la comptabilité de la société sert donc de base à sa taxation (cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5e éd., Zurich 1995, p. 398; Jean-Marc Rivier, Vérité comptable et vérité fiscale?, in Das schweizerische Steuerrecht, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr Ferdinand Zuppinger, Berne 1989, p. 405 ss, p. 405-406; Bruno Scherrer, Die Buchhaltung als Veranlagungsgrundlage beim

Selbständigerwerbenden, in L'Expert-comptable suisse 1986, p. 14; Francis Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, in Archives 37 p. 137 ss, p. 140-141 ). Les autorités fiscales peuvent toutefois s'écarter de cette comptabilité si elle est contraire à des dispositions impératives du droit commercial ou à des prescriptions du droit fiscal (cf. ATF 119 Ib 111 consid. 2c p. 115 ; Archives 65 p. 51 consid. 3a p. 56 , 63 p. 208 consid. 2c p. 214-215 et les références citées). Elles sont en particulier autorisées à y apporter des corrections dans le but de rétablir le bénéfice effectivement réalisé durant l'exercice en cause (cf. Christoph Oesch, Die Vorgehensweise des Steuerkommissärs bei der steuerlichen Buch- und Betriebsprüfung, in Revue fiscale 1989 p. 205 ss, p. 212 ; Walter Storck, Die steuerrechtlichen Korrektornormen, in Revue fiscale 1960 p. 410 ss, p. 416). Par ailleurs, un revenu provenant notamment du commerce d'immeubles est réalisé lorsque le contribuable reçoit la contre-prestation ou acquiert un droit ferme sur celle-ci et peut en disposer (cf. ATF 113 Ib 23 consid. 2e p. 26 , 105 Ib 238 consid. 4a-b p. 242-243 ; Archives 61 p. 733 consid. 4 p. 738 ; arrêt du 13 décembre 1996 in Revue fiscale 1997 p. 268 consid. 5d p. 272 ). Période fiscale 1997: a) Le litige porte premièrement sur l'imposition du bénéfice réalisé sur la villa d'2\*\*\*\*\*. En cours de procédure, les parties se sont entendues sur le montant du gain de 16'532 fr. 80. Ce point n'est donc plus contesté. La recourante refuse toutefois d'être imposée sur ce gain, au motif qu'elle l'aurait reversé à l'administrateur de la société. La société a elle-même acheté, à son nom, la villa d'2\*\*\*\*\* (parcelle no 1\*\*\*\*\* ) pour le prix de 300'000 francs. Après quelques travaux exécutés par l'administrateur unique, sous contrat de mandat, c'est elle qui l'a revendue le 16 décembre 1997 à M. Z. \_\_\_\_\_ pour le prix de 450'000 francs. La société apparaît donc dans les deux actes notariés, respectivement comme acquiritrice puis comme venderesse de la maison. Le bénéfice de 16'532 fr. 80 est donc imposable auprès de la société, qu'elle ait ou non reversé ultérieurement ce bénéfice. b) Le litige porte en second lieu sur l'imposition, au titre de bénéfice, de la cession des 5/8 du droit d'acquisition sur la parcelle 3\*\*\*\*\* , pour un prix global de 125'000 francs. Sur ce point, la société a manifestement tenté de cacher ce montant. Elle ne l'a pas comptabilisé en 1997. Dans son courrier du 7 août 2002, elle a déclaré n'avoir jamais encaissé 125'000 fr. pour des cessions de droits d'acquérir et prié l'autorité fiscale de bien vouloir produire les pièces permettant de démontrer l'existence de ces encaissements. Elle a donc obligé les autorités fiscales à faire des recherches, alors que la société aurait spontanément dû enregistrer ce montant dans les comptes. L'acte notarié de la vente du 2 mai 1997 et les cinq taxations concernant le droit de mutation perçus pour la cession du droit d'acquérir démontrent que ce contrat de cession a bien été conclu pour le prix de 25'000 fr. pour chacune des cinq parts cédées. Confrontée à l'évidence, la société l'a finalement reconnu dans son recours. Elle a toutefois soutenu que ce montant avait été comptabilisé au débit du compte de construction. Mais elle n'a jamais démontré ces enregistrements, qui paraissent peu crédibles au regard des arguments contradictoires de la recourante. Faute de preuve, cet argument doit être rejeté. Dans son recours, la société a produit un relevé de comptes 1997 démontrant qu'elle a elle-même payé au Département des finances du Canton de Vaud les cinq droits de mutation frappant les cessions du droit d'acquérir se montant à 962 fr. 50 chacun. Dans ces conditions, il y lieu de déduire des 125'000 fr. la somme de 4'812 fr. au titre d'impenses pour ces droits de mutation. La société n'a pas été en mesure de démontrer d'autres dépenses susceptibles d'être déduites du prix convenu pour la cession. La reprise sur cette opération est donc finalement de 120'188 fr. après déduction des droits de mutation payés par la société. Le bénéfice imposable dans le canton fixé à 141'500 francs dans la décision sur réclamation est

réduit à 136'720 francs (120'188 fr. + 16'532 fr.). Période fiscale 1998: Pour la période fiscale 1998, le litige porte sur l'imposition d'un montant de 127'600 fr. au titre de bénéfice immobilier réalisé sur les parcelles no 6\*\*\*\*\* et 7\*\*\*\*\*. L'autorité de taxation avait déclaré qu' "à défaut de renseignements précis (...) sur les ventes des immeubles sous numéro de parcelles 6\*\*\*\*\* et 7\*\*\*\*\*, nous avons procédé à une estimation du bénéfice vaudois, compte tenu que le revenu des ventes d'immeubles de placements reviennent au canton où ces immeubles sont situés. Bénéfice estimé: 144'772 fr., montant qui constitue une réserve imposable". En fait, l'autorité de taxation a estimé le gain immobilier résultant des ventes à 127'600 fr., montant imposable dans le canton, et le bénéfice global à 144'772 francs (127'600 fr. + bénéfice déclaré de 17'092 fr. 81) Dans son recours du 6 février 2009, la société a reconnu avoir vendu successivement les parcelles no 6\*\*\*\*\* et 7\*\*\*\*\*. Elle dit toutefois avoir comptabilisé le bénéfice de ces ventes (132'074 fr.) en 1999, au moment où la dernière opération aurait été effectuée. Les comptes de la société sont confus, faux et lacunaires. Il apparaît d'abord que la société n'a pas mentionné au bilan l'immeuble no 5\*\*\*\*\* qu'elle possédait encore au 31 décembre 1998 dès lors qu'il n'a été vendu qu'en 2002. Par ailleurs, les prix de 410'000 fr. et 388'000 fr. découlant respectivement des ventes de parcelles no 7\*\*\*\*\* et 6\*\*\*\*\* ne figurent pas clairement dans les comptes de la société. Au demeurant, la société a d'abord déclaré dans sa réclamation du 25 mars 2003 contre la taxation 1998 qu'elle avait fourni tous les éléments nécessaires pour les parcelles no 6\*\*\*\*\* et 7\*\*\*\*\* et " qu'aucun bénéfice n'avait été réalisé sur cette opération". Elle a indiqué qu'elle n'avait reçu aucune demande de renseignement pour l'année 1998 et que le bénéfice estimé de 144'772 fr. ne reposait sur aucun élément réel. Dans son recours du 6 février 2009, elle a fait valoir, en pleine contradiction avec les arguments précédents, qu'elle avait comptabilisé le bénéfice global de la vente 1999 au moment où les dernières opérations auraient été effectuées. Un montant de 132'074 fr. 35 a effectivement été comptabilisé en 1999 dans le compte de profit intitulé "résultat diverses affaires" , sous la rubrique "S/4\*\*\*\*\*-imm." . Ce montant résulte d'une récapitulation manuscrite du bénéfice découlant de l'opération sur la parcelle de 4\*\*\*\*\* au 31 décembre 1999 que la société a produit a posteriori le 5 février 2001 et dont le total des paiements s'élevait à 3'356'573 fr. 95 et le total des encaissements à 3'658'648 fr. 30. Or, certains de ces montants ont été engagés après la vente des immeubles no 6\*\*\*\*\* et 7\*\*\*\*\* et ne correspondent pas exactement aux données ressortant du compte bancaire produit par la recourante, de sorte que le résultat n'est absolument pas fiable. En conclusion, le Tribunal constate que les ventes des immeubles no 6\*\*\*\*\* et 7\*\*\*\*\* ont été réalisées en 1998 et que ces ventes n'ont pas été comptabilisées durant cet exercice, en violation crasse des règles régissant le droit comptable. En l'absence de comptabilité probante, les grands livres faisant défaut, le montant retenu par l'autorité intimée de 127'600 fr. de bénéfice imposable dans le canton, réalisé en 1998 pour ces deux opérations, doit être confirmé. Il est au demeurant inférieur au montant que la société a elle-même calculé dans son récapitulatif manuscrit du 5 février 2001 (132'074 fr. 35).

Période fiscale 1999: Le 17 décembre 2004, l'autorité de taxation a tout d'abord rendu une décision de taxation par laquelle elle a fixé le bénéfice global imposable à 247'100 fr. et le bénéfice imposable dans le canton à 435'100 francs. Un bénéfice de 257'925 fr. lié à la parcelle no 5\*\*\*\*\* de 4\*\*\*\*\* a été ajouté au résultat déclaré pour la période 1999. Compte tenu du prix de vente de l'immeuble de 390'000 fr. selon l'acte de vente à terme du 27 janvier 1999 et d'une valeur comptable nulle selon les états financiers au 31 décembre 1998, l'autorité fiscale a considéré que l'entier du prix de vente devait être considéré comme

du bénéfice imposable sur le canton de Vaud. Etant donné le résultat lié à l'immeuble de 4\*\*\*\*\* comptabilisé dans le compte de pertes et profits au 31 décembre 1999 de 132'074 fr. 35, elle a augmenté le bénéfice imposable de la différence, soit 257'925 fr. 65. L'immeuble étant sis sur le canton de Vaud, elle a considéré que ce bénéfice était intégralement imposable sur le canton de Vaud. Dans sa proposition de règlement du 1<sup>er</sup> octobre 2008 et dans sa décision sur réclamation, l'ACI a renoncé à la reprise de 257'925 fr. portant sur la vente à terme du 27 janvier 1999 de l'immeuble de 4\*\*\*\*\*, parcelle 5\*\*\*\*\*, ainsi qu'à toute imposition sur le bénéfice de cette vente. Elle a considéré que cette vente n'avait pas été exécutée durant la période fiscale 1999 et qu'il n'était donc pas juste d'en imposer le bénéfice durant cette année. Sans explication particulière, elle a également renoncé à l'imposition du montant de 45'177 fr. comptabilisé dans le compte de profits de la société, sous la rubrique "S/2\*\*\*\*\* 5-6" et qu'elle avait soumis à l'imposition dans sa taxation du 17 décembre 2004. Considérant que le bénéfice n'est réalisé que lorsque le contribuable reçoit la contre-prestation ou acquiert un droit ferme sur celle-ci et peut en disposer (cf. ATF 113 Ib 23 consid. 2e p. 26, 105 Ib 238 consid. 4a-b p. 242-243; Archives 61 p. 733 consid. 4 p. 738; arrêt du 13 décembre 1996 in Revue fiscale 1997 p. 268 consid. 5d p. 272), c'est à juste titre que l'ACI n'a taxé le gain qu'au moment de l'exécution de la promesse de vente et d'achat. En outre, l'abandon de l'imposition du montant de 45'177 fr. comptabilisé dans le compte de profits de la société, sous la rubrique "S/2\*\*\*\*\* 5-6" est le corollaire logique de l'imposition sur le bénéfice global de l'opération immobilière d'2\*\*\*\*\* en 1997. L'acte de vente à terme avec droit d'emption sur la parcelle 5\*\*\*\*\* du 27 janvier 1999 prévoyait que le prix serait payé comme suit: "- 10'000 fr. d'ici au 31 mars 1999, hors de la vue du notaire; - Le solde, soit 380'000 fr., le jour de l'exécution du présent acte." Le montant de 10'000 fr. n'a pas été soumis à l'imposition du bénéfice dans le canton de Vaud. Considérant qu'il a été payé en 1999, il doit être inclus dans le bénéfice imposable du canton de Vaud et la décision sur réclamation doit être corrigée dans ce sens. Concernant les locations qui demeurent litigieuses, le Tribunal constate que l'appartement de l'immeuble 5\*\*\*\*\* a bien été loué depuis la conclusion de la vente à terme. Après avoir nié l'existence de cette location, la société a prétendu que les loyers avaient été portés en déduction du compte de construction. Faute de preuve, cet argument doit être réfuté et les revenus locatifs de 15'300 fr. (9 x 1'700 fr.), doivent être imposés dans le canton. Toutefois, au vu de la jurisprudence du Tribunal fédéral qui, pour éviter les pertes de répartition, a également admis récemment que le canton de situation de l'immeuble devait tenir compte d'une éventuelle perte d'exploitation dans le canton du siège (ATF 132 I 220 consid. 4.4 p. 226, changement de jurisprudence), il y a lieu de déduire de ces loyers imposables dans le canton la perte encourue dans le canton du siège (Genève) pour déterminer le bénéfice imposable dans le canton de Vaud. Celui-ci doit donc être fixé à 14'566 fr. [(10'000 fr. + 15'300 fr.) - 10'734 fr.]. Quant au capital imposable, la décision sur réclamation retient, pour corollaire au fait que la vente n'a pas été exécutée en 1999, que la société était toujours propriétaire de l'immeuble au 31 décembre 1999. L'ACI a donc considéré à juste titre qu'une partie du capital était imposable dans le canton de Vaud. Période fiscale 2000-2001: La société a loué l'immeuble de 4\*\*\*\*\* pendant toute l'année 2000 et 2001, sans comptabiliser les loyers. La société fait valoir qu'elle les aurait déduits du prix de construction de l'immeuble. Faute de preuve, cet argument doit être réfuté et la reprise des loyers annuels de respectivement 20'400 fr. sur la période fiscale 2000 et 20'400 francs sur la période fiscale 2001 doivent être confirmées. Suivant la récente jurisprudence du Tribunal fédéral qui, pour éviter les pertes de répartition, enjoint au canton

de situation de prendre en considération les pertes encourues dans le canton du siège, l'autorité fiscale doit prendre en considération la perte que la société a subi dans le canton de Genève (canton du siège). Il faut en effet déduire la perte genevoise de 20'035 fr. 15 en 2001 du bénéfice imposable dans le canton de Vaud. Compte tenu de cette perte, le bénéfice imposable dans le canton de Vaud doit être fixé à zéro en 2001. En 2000, la société n'a pas encouru de pertes. Le bénéfice imposable dans le canton de Vaud, fixé à 20'400.- dans la décision sur réclamation doit être confirmé. La société était encore propriétaire de l'immeuble no 5\*\*\*\*\* au 31 décembre 2000 ainsi qu'au 31 décembre 2001. Or elle n'a pas comptabilisé cet actif au bilan 2000 et 2001 de sa société. La reprise de 36'800 fr. en 2000 et 30'700 fr. 2001 correspondant au capital imposable dans le canton doit être confirmée. Période fiscale 2002: Le litige porte tout d'abord sur la reprise d'un bénéfice immobilier résultant de la vente à terme avec droit d'emption en faveur de A.J. \_\_\_\_\_ et B.J. \_\_\_\_\_ de la parcelle no 5\*\*\*\*\* à 4\*\*\*\*\*, pour le prix de 420'000 fr., soit: - 385'000 fr. versés par l'intermédiaire du notaire à la société - 35'000 fr. versés hors la vue du notaire à I. \_\_\_\_\_ qui a occupé l'appartement et qui a investi des fonds pour divers aménagements en sa qualité de bénéficiaire d'un droit d'emption. Dans sa proposition de règlement du 2 avril 2009, l'ACI a admis que l'on tienne compte d'un prix de vente de 385'000 fr., 35'000 fr. destinés à M. I. \_\_\_\_\_ devant être déduits du prix de vente total. Il ressort effectivement de l'acte que 35'000 fr. ont été versés à l'acheteur pour le dédommager des investissements effectués avant la vente. Le prix de vente déterminant est donc bien de 385'000 francs. Selon l'acte notarié, la vente devait être exécutée le 15 février 2002. Elle n'a toutefois pas été comptabilisée dans les comptes 2002. En omettant de comptabiliser cette vente, la société a violé les règles régissant la comptabilité des sociétés. Compte tenu du prix de vente de l'immeuble de 385'000 fr. et d'une valeur comptable nulle selon les états financiers au 31 décembre 2001, l'entier du prix de vente doit être considéré comme du bénéfice imposable dans le canton de Vaud. Ainsi, le gain immobilier se monte à 385'000 francs. Le litige porte également sur les 3 trois loyers mensuels de 7\*\*\*\*\* fr. que l'autorité fiscale a rajouté au bénéfice déclaré de la société. Pour les mêmes raisons que celles évoquées pour les périodes 2000 et 2001, cette reprise doit être confirmée. Suivant la récente jurisprudence du Tribunal fédéral, qui, pour éviter les pertes de réparation, enjoint au canton dans lequel se situe l'immeuble de placement de prendre en considération les pertes encourues dans le canton du siège, l'autorité fiscale vaudoise doit absorber la perte que la société a subi dans le canton de Genève. Il faut en effet déduire la perte genevoise de 7'798 fr. du bénéfice immobilier déterminé dans le canton de Vaud. Le bénéfice imposable dans le canton est donc de: Gain immobilier CHF 385'000.- Loyer CHF 1'700.- ./.. Perte Genève CHF -7'798.- Bénéfice imposable dans le canton de Vaud CHF 378'902.-

#### **E. 6**

Le recours doit dès lors être admis très partiellement et la décision attaquée réformée, en ce sens que le bénéfice imposable dans le canton de Vaud est fixé à: a) 136'720 fr. pour la période fiscale 1997, b) 14'566 fr. pour la période fiscale 1999, c) zéro pour la période fiscale 2001 et d) 378'902 fr. pour la période fiscale 2002. La cause est renvoyée à l'ACI pour le calcul de l'impôt, le recours étant rejeté pour le surplus. La décision sur réclamation rendue le 6 janvier 2009 par l'Administration cantonale des impôts, en tant qu'elle concerne l'impôt sur le bénéfice 1998 et 2000 et l'impôt sur le capital des périodes fiscale 1997 à 2002, est confirmée.

#### **E. 7**

En l'espèce, les décisions de taxations contestées ne portaient que sur l'impôt cantonal et communal. Or, la décision sur réclamation mentionne à tort dans le titre de sa décision "Réclamation des 21 décembre 2000, 27 mars 2003, 7 janvier 2005 et 21 décembre 2005 formées par X. \_\_\_\_\_ SA, à Bernex contre les décisions de taxation définitive du 25 mai 2000 concernant l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice et le capital ainsi que l'impôt fédéral sur le bénéfice pour les périodes fiscales 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 et 2002 rendue par l'Office d'impôt des personnes morales le 8 décembre 2000, 25 mars 2003, 17 septembre 2004, 1er décembre 2005 et 2 décembre 2005". Le dispositif de la décision ne mentionne pas l'impôt fédéral direct. Dans cette affaire, le Canton de Vaud n'est pas compétent pour percevoir l'impôt fédéral direct. En effet, selon l'art. 105 LIFD qui règle la compétence territoriale: 1 Les autorités cantonales perçoivent l'impôt fédéral direct auprès des personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, sont domiciliées dans le canton au début de la période fiscale ou de l'assujettissement. Les art. 3, al. 5, et 107 sont réservés. .... 3 Les autorités cantonales perçoivent l'impôt fédéral direct auprès des personnes morales qui ont leur siège ou leur administration effective dans le canton à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement. L'art. 106 prévoit les cas dans lesquels l'impôt fédéral direct est perçu en raison d'un rattachement économique: 1 L'impôt fédéral direct dû en raison d'un rattachement économique est perçu: – pour les personnes physiques, par le canton dans lequel les conditions mentionnées à l'art. 4 se trouvent réalisées au début de la période fiscale ou de l'assujettissement; – pour les personnes morales, par le canton dans lequel les conditions mentionnées à l'art. 51 se trouvent réalisées à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement; – sont réservées les dispositions de l'art. 107. 2 Lorsque les conditions d'assujettissement mentionnées aux art. 4 et 51 sont réalisées dans plusieurs cantons, l'impôt est perçu par le canton où se trouve la plus grande partie des éléments imposables. L'art. 51 LIFD qui définit le rattachement économique en matière d'impôt fédéral direct pour les personnes morales prévoit que: 1 Les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective en Suisse sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement économique, lorsque: a. elles sont associées à une entreprise établie en Suisse; b. elles exploitent un établissement stable en Suisse; c. elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels; d. elles sont titulaires ou usufruitières de créances garanties par un gage immobilier ou un nantissement sur des immeubles sis en Suisse; e. elles font le commerce d'immeubles sis en Suisse ou servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières. 2 On entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois. L'art. 106 qui réglemente la compétence territoriale en cas de rattachement économique n'est donc pas applicable. Il ne s'applique que si la personne morale n'a ni son siège ni son administration effective en Suisse, ce qui, en l'espèce, n'est pas le cas. C'est l'art. 105 al. 3 LIFD qui prévoit que "Les autorités cantonales perçoivent l'impôt fédéral direct auprès des personnes morales qui ont leur siège ou leur administration effective dans le canton à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement" qui s'applique pour déterminer la compétence territoriale. Il découle de ces dispositions que le canton de Vaud n'est pas compétent pour percevoir l'impôt fédéral direct. En conclusion, l'impôt fédéral direct doit être perçu pas le canton de Genève, où la

société est domiciliée. Dans le cadre de la collaboration intercantonale, la présente décision devra être communiquée au canton de Genève qui procédera elle-même à la perception de l'impôt fédéral direct.

#### **E. 8**

La recourante n'obtenant que très partiellement gain de cause, un émolument dont le montant sera légèrement réduit sera mis à sa charge. Considérant que la contribuable a inutilement compliqué et prolongé la procédure en donnant de faux renseignements à l'autorité fiscale, il ne lui sera pas alloué de dépens.

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