

VD_OMNI FI.2009.0054 vom 16. Juni 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-06-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0054

FR: VD_OMNI FI.2009.0054 du 16 juin 2010

IT: VD_OMNI FI.2009.0054 del 16 giugno 2010

Regeste

X. _____ SA/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Au contraire de la LPA (à laquelle renvoie la LI), la LIFD ne prévoit pas de fêtes judiciaires. Dans le cas d'espèce, cela a pour conséquence que le recours est recevable en matière d'impôt cantonal et communal mais irrecevable en matière d'impôt fédéral direct. Par arrêt du 28 juin 2011 (2C_628/2010 et 2C_645/2010), le tribunal fédéral a rejeté les recours interjetés par X. _____ SA et par l'ACI.

Erwägungen

E. 1

Il convient tout d'abord d'établir si le recours déposé le 14 mai 2009 contre la décision du 25 mars 2009 notifiée le 30 mars 2009 est recevable en matière d'impôt fédéral direct (ci-après: IFD). a) Il est en effet établi que le recours est recevable en matière d'impôt cantonal et communal dès lors qu'il a été déposé en respectant les dispositions suivantes de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA; RSV 173.36), à laquelle renvoie l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) concernant la procédure de recours au Tribunal cantonal: l'art. 95 LPA, selon lequel le recours au Tribunal cantonal s'exerce dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée, et l'art. 96 al. 1 er LPA, qui prévoit que les délais fixés en jours par la loi ne courent pas du septième jour avant Pâques au septième jour après Pâques inclusivement. En 2009, le dimanche de Pâques correspondait au 12 avril 2009. Le délai de recours a par conséquent été suspendu du dimanche 5 avril 2009 au dimanche 19 avril 2009. En l'espèce, la décision ayant été notifiée le 30 mars 2009 et le délai ayant couru du mardi 31 mars 2009 au samedi 4 avril 2009 (5 jours), puis du lundi 20 avril 2009 au jeudi 14 mai 2009 (25 jours), le recours déposé le 14 mai 2009 l'a été en temps utile. b) En matière d'IFD, l'art. 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) prévoit que le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans le délai de trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales (al. 1, 1 ère phrase). L'art. 133 relatif à la procédure de réclamation s'applique par analogie à la procédure de recours (al. 4). Selon l'art. 133 al. 1 er LIFD, le délai commence à courir le lendemain de la notification; il est considéré comme respecté si la réclamation a été remise à l'autorité de taxation, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard; lorsque le dernier jour du délai échoit un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit. La LIFD ne prévoit donc pas de fêtes judiciaires. Appelé à se prononcer sur la question de savoir si, par souci d'harmonisation de la procédure devant les autorités cantonales, les fêtes judiciaires du droit cantonal

s'appliquaient lors de recours en matière d'IFD devant ces autorités, le Tribunal fédéral a confirmé à plusieurs reprises que tel n'était pas le cas (arrêts du Tribunal fédéral 2C_331/2008 du 27 juin 2008, 2A_70/2006 du 15 février 2006; cf. également arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 17 juin 2005 publié in RDAF 2006 II 187 consid. 2). Il a en effet considéré que les art. 133 et 140 LIFD ne prévoyaient rien d'autre que ce que connaissait l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) aux art. 99 et 106, et qu'au vu de la réglementation complète de l'art. 133 al. 1^{er} LIFD en la matière, il n'y avait pas de place pour des feries judiciaires de droit cantonal. En l'espèce, le recours déposé le 14 mai 2009 l'ayant été plus de trente jours après la notification, le 30 mars 2009, de la décision sur réclamation, il est par conséquent irrecevable en matière d'IFD. c) La recourante prétend que l'art. 22a de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021), qui prévoit des feries en matière de procédure administrative fédérale et qui est également applicable en matière fiscale selon l'art. 2 PA a contrario, serait applicable lors d'une procédure de recours auprès de la CDAP contre une décision en matière d'IFD, dès lors que celui-ci est un impôt fédéral. Or, cet argument tombe à faux. En effet, la CDAP n'étant pas une autorité administrative fédérale au sens de l'art. 1^{er} PA, la procédure devant elle n'est pas régie par cette loi. d) La recourante fait également valoir que l'arrêt du Tribunal fédéral 2A_70/2006 du 15 février 2006 concerne une hypothèse où seule la question de l'IFD a fait l'objet d'un recours - contrairement à la situation qui prévaut en l'espèce où tant l'IFD que l'impôt cantonal et communal sont litigieux -, que le Tribunal fédéral y mentionne que le principe d'harmonisation des impôts (prévu par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]) impose une solution différente pour les cas dans lesquels l'impôt cantonal et communal est également concerné, et qu'il renvoie à cet égard à un autre arrêt du Tribunal fédéral, paru à l'ATF 130 II 65, selon lequel l'harmonisation des procédures relatives à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal et communal oblige les cantons à soumettre ces deux types d'impôts aux mêmes voies de droit. Le passage de cet arrêt du Tribunal fédéral sur lequel la recourante se fonde est le suivant (ATF 130 II 65 consid. 5.2): "L'art. 129 Cst. (...) consacre le principe de l'harmonisation fiscale. Selon cette disposition constitutionnelle, la Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (...) (al. 1); l'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure (...) (al. 2). La procédure fait donc elle-même partie des domaines qui doivent être harmonisés. Le constituant a prévu une harmonisation tant sur le plan horizontal (entre les cantons eux-mêmes, d'une part, et, dans le canton, entre les communes elles-mêmes, d'autre part) que sur le plan vertical (entre la Confédération et les cantons, respectivement entre les cantons et les communes). Le législateur fédéral, qui a pour mandat constitutionnel de mettre en oeuvre l'harmonisation fiscale, doit ainsi veiller à ce que la réglementation concernant l'impôt fédéral direct et les lois fiscales cantonales concordent entre elles (...). Il doit user de sa compétence législative dans le domaine de l'impôt fédéral direct de telle manière que son propre régime fiscal soit en accord avec les règles contenues dans la loi fédérale d'harmonisation (...)." Or il sied de constater que le mandat constitutionnel d'harmonisation fiscale institué par l'art. 129 Cst. n'a pas été concrétisé légalement. L'art. 133 LIFD demeure par conséquent applicable. Par ailleurs, le Tribunal fédéral a encore confirmé, dans un arrêt du 27 juin 2008 (2C_331/2008), les solutions obtenues tant sous l'AIFD qu'en 2006. Ainsi si, à l'instar d'une partie de la doctrine (cf. notamment Hugo

Casanova, Commentaire romand sur l'impôt fédéral direct, art. 140, N 19 ss), la cour de céans ne peut que regretter qu'en application de cette jurisprudence, l'IFD soit soumis à des règles de procédure différentes de celles de l'impôt cantonal et communal, en particulier s'agissant de la question des délais de recours, elle n'en demeure pas moins tenue de l'appliquer. e) Le recours étant recevable sous l'angle de l'impôt cantonal et communal, il convient de l'examiner quant au fond.

E. 2

Est litigieux en l'espèce le refus par l'ACI de prendre en compte, sous l'angle de l'impôt cantonal et communal, l'amortissement opéré par la recourante sur les prêts qu'elle a accordés à Z. _____ et A. _____, dont les montants, intérêts compris, s'élèvent à 59'472 fr. 70 et 63'680 fr. 45. a) Le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 94 al. 1 er let. a LI), de même que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial, avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 94 al. 1 let. b LI), tels que les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 94 al. 1 let. b, 2 ème tiret, LI). Selon la jurisprudence établie au sujet de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD - lequel a le même contenu que l'art. 94 al. 1 let. b LI -, la justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte et de toutes les circonstances du cas d'espèce. 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 (objektiver Zusammenhang); 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). Peu importe, en revanche, que la dépense soit effectuée dans l'intérêt de l'entreprise ou soit même réellement nécessaire (RDAF 2002 II 121, 125; ATF 2A.473/2005 du 16 février 2006). Pour en juger, l'administration ne saurait substituer sa propre appréciation à celle du contribuable (ATF 2A.71/2004 du 4 février 2005). Cette réserve s'accorde avec le principe de l'autorité du droit comptable en droit fiscal. Ce n'est donc que si cette dépense ne peut objectivement pas être expliquée commercialement que les autorités fiscales sont en droit d'intervenir (Robert Danon, in Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, ad 57-58 LIFD n°65, et les références). On rappelle à cet égard 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 (principe de l'autorité du droit comptable en droit fiscal ou principe de l'autorité du bilan commercial en droit fiscal, cf. Robert Danon, in Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, ad 57-58 LIFD n° 2 ss; ATF 134 II 207 consid. 3.3 p. 211; 106 Ib 311 consid. 3c et d p. 315 ss). 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). En revanche, si les principes comptables sont violés et que le compte de profits et pertes ne reflète pas le bénéfice réel de la société anonyme, le résultat doit être corrigé en faveur, comme au détriment du contribuable (ATF 2A.461/2001 du 21 février 2002 in Revue fiscale 57/2002, p. 816, consid. 2 et référence citée) . b) En l'espèce, il convient d'établir si les prêts accordés par la recourante à Z. _____ et A. _____ l'ont été en raison d'une relation commerciale, ce que l'autorité intimée conteste. L'ensemble des éléments au dossier, complétés par les déclarations, lors de l'audience du 25 mars 2010, de Y. _____, administrateur de la recourante, de B. _____, comptable de

la recourante, ainsi que de Z. _____, A. _____ et H. _____, amènent aux constatations qui suivent: - de par son activité de créateur de parfums, A. _____ a acquis une certaine aisance dans les négociations et les relations publiques. Y. _____, qui cherchait à ce que X. _____ SA soit distributrice exclusive de certains produits en Suisse romande, a demandé à plusieurs reprises à A. _____ des conseils et son aide pour établir une collaboration avec les entreprises productrices de ces produits. A. _____ a contribué à la conclusion de plusieurs contrats de X. _____ SA avec les sociétés F. _____, C. _____, A.E. _____ et D. _____. Il l'a fait sans être rémunéré; - Z. _____, qui exerce la profession de ferblantier-couvreur indépendant, a été engagé en 1988 par X. _____ SA en tant que représentant rémunéré à la commission. Il a vendu d'abord des produits pour les façades, puis des produits anti-calcaire. Cette activité, qui était très épisodique dès lors qu'il exerçait principalement son activité de ferblantier-couvreur, a duré à peine un an. Il démarchait d'ailleurs ses propres clients et profitait, quand il se rendait chez eux pour effectuer des travaux sur une toiture, de leur proposer les produits de X. _____ SA. Par la suite, dans les années 1988-1989-1990, Z. _____ et X. _____ SA se sont transmis des mandats: chacun faisait profiter l'autre des chantiers sur lesquels il était engagé et vice-versa, chacun dans son domaine respectif. Ainsi, lorsque l'un de ses clients lui demandait s'il connaissait une entreprise active dans le domaine des façades, Z. _____ transmettait le nom de ce client à X. _____ SA. Il n'était pas rémunéré car X. _____ SA faisait de même de son côté. Il s'agissait d'un échange de bons procédés. Cette collaboration a duré de 1988 à 1993-1995. En 1990, Z. _____ a été confronté à des problèmes financiers et a demandé à Y. _____ de lui prêter de l'argent. Auparavant, il s'était adressé à d'autres relations commerciales, qui avaient toutes refusé; - c'est au titre de relations professionnelles et commerciales que la recourante a accordé des prêts à A. _____ et Z. _____. Certes, ces relations professionnelles se doublaient d'une relation amicale car Y. _____ travaille seul et il entretenait des relations tant commerciales que personnelles avec Z. _____ et A. _____, ce qui est par ailleurs fréquent dans le domaine du bâtiment. Il n'en demeure pas moins que, d'une part, A. _____ et Z. _____ ont contribué, par leur conseils ou leur collaboration, au développement de l'activité de X. _____ SA, et que, d'autre part - les témoignages de A. _____ et Z. _____ sont sans ambiguïté sur ce point -, c'est à l'administrateur de X. _____ SA, soit une société à qui ils avaient rendu des services et dont ils se sentaient légitimés d'en solliciter l'aide, qu'ils se sont adressés lorsqu'ils ont demandé à Y. _____ de leur prêter de l'argent; - dans le cas de A. _____, il est clairement établi qu'il a contribué au développement de X. _____ SA en conseillant Y. _____ et en l'aidant à négocier des contrats de distribution exclusive de produits en Suisse romande. Le témoignage de l'intéressé, confirmé par celui de H. _____, ne laisse aucun doute sur ce point. C'est donc dans une logique d'échange de bons procédés que A. _____ a demandé à Y. _____ de lui prêter de l'argent. Et dès lors qu'il n'avait pas été rémunéré lorsqu'il avait aidé X. _____ SA à conclure des contrats, il s'attendait à ce que Y. _____ accepte sa demande de prêt lorsqu'il a eu besoin d'argent. Le fait que A. _____ n'était pas rémunéré et qu'il n'y ait pas eu de contrat de prêt n'est pas déterminant: cela s'est fait «à la bonne franquette», sans que ce mode de faire exclue le caractère commercial et professionnel de leurs relations; - concernant Z. _____, sa relation professionnelle consistait en la transmission de mandats. S'il est difficile pour la recourante d'apporter la preuve qu'il l'a aidée à obtenir des mandats, c'est d'une part parce que cela se faisait de manière tout-à-fait informelle, sans contrat écrit (un client demandait à Z. _____ s'il

pouvait lui proposer un maître d'état pour les façades et celui-ci en parlait à Y. _____), d'autre part parce que cette transmission de mandats remonte à approximativement vingt ans. L'écoulement du temps et le nombre élevé des chantiers sur lesquels Z. _____ œuvre chaque année expliquent que celui-ci ne se souvienne pas des noms des clients qu'il a transmis à X. _____ SA. Quant à l'argument soulevé par l'autorité intimée selon lequel, lorsqu'elle avait demandé en 1995 des preuves que Z. _____ et X. _____ SA se transmettaient des clients, Y. _____ n'avait déjà pas été capable de lui en fournir, il n'est pas pertinent dès lors que, d'une part, cette question ne constituait pas le point topique du litige à l'époque et que, d'autre part, comme la recourante l'a relevé lors de l'audience du 25 mars 2010, les parties avaient finalement convenu de surseoir au règlement de la question du traitement des prêts accordés à Z. _____ et A. _____ jusqu'à la fin de la procédure. Par ailleurs, si les prêts consentis par X. _____ SA à Z. _____ ont servi au paiement de dépenses personnelles, c'est parce qu'elles avaient pour but de lui permettre de continuer son activité professionnelle, et cela afin que leur collaboration se poursuive et que X. _____ SA continue de bénéficier de l'apport de contrats par cette voie. Ainsi, c'est suite à un prêt de 16'000 fr. de X. _____ SA, grâce auquel il a pu régler un arriéré d'impôt, que Z. _____ a pu obtenir un crédit commercial de 100'000 fr. auprès de la Banque populaire suisse en février 1991 destiné à la poursuite de ses activités de ferblantier-couvreur; - au surplus, on relèvera que, s'agissant du fait que X. _____ SA n'a pas mis Z. _____ et A. _____ aux poursuites lorsqu'il s'est avéré qu'ils ne rembourseraient pas les prêts, il n'est pas déterminant pour qualifier la nature des relations en vertu desquelles les prêts ont été accordés. En effet, comme en a témoigné A. _____ lors de l'audience, Y. _____ n'a jamais poursuivi aucun débiteur car, d'une part il nourrit toujours longtemps l'espoir d'être remboursé, et, d'autre part, il préfère conserver une bonne relation avec lesdits débiteurs pour le cas où une nouvelle collaboration serait à nouveau envisageable. Il a donc procédé de la même façon envers Z. _____ et A. _____. N'est pas non plus déterminant le fait que les prêts ont d'abord été comptabilisés dans le compte-courant actionnaire de X. _____ SA. En effet, la fiduciaire a passé ces écritures à titre provisoire dans ce compte car les pièces comptables ne comportaient pas de libellé. Elle les a d'ailleurs rectifiées lors du bouclage et les a extournées dans le compte des débiteurs commerciaux. c) Il ressort de ce qui précède que c'est dans le cadre de relations d'affaires que la recourante a accordé des prêts aux débiteurs Z. _____ et A. _____ et que, par conséquent, l'amortissement de ces prêts constitue une charge justifiée commercialement.

E. 3

Il convient encore d'établir si c'est à juste titre que la recourante a amorti ces charges en 2001 et 2002. a) L'ACI soutient qu' en respect des principes de sincérité du bilan et de prudence qui prévalent en droit commercial, la recourante aurait dû comptabiliser une correction de valeurs (amortissement ou provision) dès qu'elle a eu connaissance du risque de pertes que constituait le non-remboursement des prêts, soit en 1992, ou au plus tard en 1995, lorsqu'elle a considéré les créances comme perdues. Elle fait grief à X. _____ SA de n'avoir pas non plus respecté le principe de périodicité – selon lequel c'est le bénéfice réellement obtenu durant l'exercice commercial qui doit être soumis à l'impôt - en amortissant les prêts accordés à Z. _____ et A. _____ en 2001 et 2002 seulement. b) L'autorité intimée ne tient pas compte du principe selon lequel l'administration fiscale est non seulement liée par un bilan respectant les principes comptables (principe de l'autorité du droit comptable en droit fiscal ou principe de l'autorité du bilan commercial en droit

fiscal, cf. consid. 2a) mais également, sous réserve de règles correctrices, par les choix comptables privilégiés par le contribuable et par la liberté d'appréciation dont celui-ci a fait usage. Il s'agit, par exemple, du choix d'activer ou non un actif, de l'opportunité de comptabiliser un amortissement ou une provision ou encore des questions d'évaluation (cf. Robert Danon, in Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, ad 57-58 LIFD nos 3, 34, 35, 46, 47 et 52, et les références). c) La recourante explique qu'elle a amorti les montants des prêts consentis à Z._____ et A._____ en 2001 et 2002, car même si elle n'a plus calculé d'intérêt depuis 1995 puisque Z._____ et A._____ étaient désormais insolvable, elle a conservé jusque-là l'espoir de récupérer le montant en capital de ces prêts. Elle fait également valoir qu'elle avait convenu avec l'ACI d'attendre la fin de la procédure de recours concernant la taxation pour les périodes 1993 et 1994 pour décider de la manière dont elle devait traiter lesdits prêts sur les plans comptable et fiscal. Ses explications sont convaincantes; elles sont d'ailleurs en adéquation avec la manière de procéder usuelle de l'administrateur de la société vis-à-vis de ses débiteurs qui, comme on l'a relevé ci-dessus (consid. 2b), ne poursuit jamais ses débiteurs. La comptabilité de la recourante n'étant pas entachée d'erreurs particulières justifiant que l'autorité intimée remette en cause les principes selon lesquels la recourante l'a établie, on ne saurait reprocher à celle-ci d'avoir amorti la valeur des créances envers Z._____ et A._____ en 2001 et 2002, de manière à faire correspondre la situation comptable de la société avec sa situation réelle à ce moment-là.

E. 4

Il ressort de ce qui précède qu'en matière d'impôt cantonal et communal, le recours est admis et la décision rendue le 25 mars 2009 par l'autorité intimée réformée comme suit, étant entendu que les taxations des périodes fiscales 1999 et 2000 ne sont plus litigieuses: - pour la période fiscale 2001, le bénéfice imposable s'élève à 83'418 francs moins 59'473 francs (amortissement du prêt consenti à Z._____) = 23'945 francs, soit 23'900 francs, et le capital imposable à 153'906 francs moins 59'473 francs = 94'433 francs, soit 94'000 francs; - pour la période fiscale 2002, le bénéfice imposable s'élève à 133'469 francs moins 63'680 francs (amortissement du prêt consenti à A._____) = 69'789 francs, soit 69'700 francs, et le capital imposable à 283'775 francs moins 59'473 francs et 63'680 francs = 160'622 francs, soit 160'000 francs.

E. 5

Vu l'admission partielle du recours, la recourante doit supporter des frais réduits et peut prétendre à l'allocation de dépens, également réduits. L'émolument de justice sera fixé à 500 fr. et les dépens à 1'500 francs.

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