

VD_OMNI FI.2010.0034 vom 27. Januar 2011

VD Tribunal cantonal, 2011-01-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0034

FR: VD_OMNI FI.2010.0034 du 27 janvier 2011

IT: VD_OMNI FI.2010.0034 del 27 gennaio 2011

Regeste

A.X. _____ Sàrl/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Reprise, dans le bénéfice de la société, d'un gain immobilier réalisé en lien avec des participations dans des promotions immobilières. Application du principe de la détermination ("Massgeblichkeitsprinzip"). On ne se trouve pas dans un cas de remploi.

Erwägungen

E. 1

Le litige a trait aux reprises n°1.01/1.02 et

E. 1.05

du tableau annexé à la décision attaquée, ainsi que, subséquentement, aux compléments d'impôts et amendes y relatifs. La matière est régie par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), ainsi que par la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI, RSV 642.11).

E. 2

a) En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage «nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere»), l'art. 6 CEDH s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal. En revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant, la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c. Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, par. 29, et J.B. c. Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455 ; ATF 132 I 140 consid. 2.1 p. 145/146; 121 II 257 consid. 4b p. 264, et les références citées). Afin d'éviter que les renseignements obtenus dans la procédure de taxation - à laquelle le contribuable a le devoir de collaborer - ne soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal statue en deux étapes: il rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de se prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes; est réservé le cas où le contribuable renonce expressément à la protection que l'art. 6 CEDH lui confère (arrêts Fi.2003.022 du 14 juin 2007; FI.2005.0206 du 12 juin 2006; FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 1a; FI.2005.0003 du 21 juin 2005). b) Les associés qui détiennent le capital social de la recourante ne se sont pas déterminés à ce sujet, dans le délai imparti. Comme le juge instructeur l'a indiqué dans son avis du 8 décembre 2010, ce silence doit être interprété en ce sens que les associés n'entendent pas se défaire de leur droit de se taire. Le présent arrêt ne portera que sur la taxation. Une nouvelle procédure sera ouverte, s'agissant des amendes.

E. 3

a) L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Il se détermine en premier lieu par le compte de pertes et profits (ATF 136 II 88 consid. 3.1 p. 92). Aux termes de l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice imposable net comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a); tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b); les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'art. 64 (let. c). L'art. 24 al. 1 LHID, ainsi que les art. 93 et 94 al. 1 let. c LI, ont une teneur identique. L'objet de l'impôt correspond à l'accroissement de la fortune de l'entreprise durant l'exercice fiscal; il frappe la différence de fonds propres entre le début et la fin de la période déterminante (ATF 136 II 88 consid. 3.1 p. 92). Le bénéfice net est ainsi celui qui ressort de la comptabilité commerciale, dont le contenu, pour autant qu'il soit conforme au droit commercial, est contraignant pour l'autorité fiscale conformément au principe de l'autorité du bilan commercial, de sorte qu'une soustraction est commise dès qu'il y a irrégularité dans la comptabilité. Les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités de taxation à moins que le droit fiscal ne prévoie de règles correctrices particulières – soit notamment celles prévues par l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD (ATF 136 II 88 consid. 3.1 p. 92; 135 II 86 consid. 3.1 p. 88; Peter Brülisauer/Flurin Poltera, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/2a, 2^{ème} éd., 2008, Bâle, n° 7ss et 256ss à l'art. 58 LIFD; Pierre-Marie Glauser, *IFRS et droit fiscal*, Archives 74 p. 529ss). Cette règle s'impose également aux cantons selon l'art. 24 LHID (Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/1, 2^{ème} éd., Bâle, 2002, n° 9ss à l'art. 24 LHID).

b) Le droit suisse en matière de comptabilité commerciale impose à toute personne qui doit tenir une comptabilité de présenter un inventaire, un bilan et un compte de résultats à la fin de chaque exercice en respectant les principes généralement admis dans le commerce (cf. art. 958ss CO). S'agissant des sociétés à responsabilité limitée, l'art. 801 CO renvoie, pour les comptes annuels, aux prescriptions applicables aux sociétés anonymes, soit notamment tout ce qui concerne le rapport de gestion (art. 662ss CO; Markus Neuhaus/Hans Peter Heiber, *Basler Kommentar, Obligationenrecht II*, 3^{ème} éd., Bâle, 2008, n° 8-11 à l'art. 801 CO). Le compte de profits et pertes fait ressortir le bénéfice ou le déficit de l'exercice (art. 663 al. 4 CO). Les comptes annuels, dont fait partie le compte de profits et pertes, 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. 662 al. 1 et 2 CO). Eu égard au caractère sommaire de ces règles, l'autorité fiscale peut s'inspirer des normes IFRS («International Financial Reporting Standards»), en tant que celles-ci expriment des règles généralement admises dans le commerce (ATF 136 II 88 consid. 3.2 à 3.4 p. 92-94). Ainsi consacré, le principe dit de déterminance («Massgeblichkeitsprinzip»), a pour conséquence que le droit fiscal incorpore les règles comptables et les principes d'établissement des états financiers qu'il reprend; ces règles et principes déterminent la base de calcul de l'impôt; il suit de là, notamment, qu'une écriture exigée par le droit comptable doit être retenue sur le plan fiscal (Pierre-Marie Glauser, *op. cit.*, p. 534; du même auteur, *Apports et impôt sur le bénéfice*, Genève, Zurich et Bâle, 2005, p. 69ss; Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, *op. cit.*, n°35 à l'art. 24 LHID). L'autorité de taxation peut prendre en compte un produit non enregistré (alors qu'il aurait dû l'être) pour corriger le bilan dans le sens d'une augmentation du bénéfice imposable de la société (Pierre-Marie Glauser, *IFRS*, *op. cit.*, p. 535, *Apports*, *op. cit.*, p. 72, et les références

citées). c) Les fonds propres correspondent à la différence positive entre les actifs et les dettes. Les actifs sont composés des liquidités, ainsi que de tous les biens et prestations dont on peut attendre un avantage économique sans qu'une contreprestation supplémentaire ne doive être fournie par l'entreprise (Pierre-Marie Glauser, Apports, op. cit., p. 40/41). Conformément au principe d'intégralité, ancré aux art. 662a al. 2 ch. 1 CO et 959 CO, toutes les opérations influant sur l'importance et la composition des actifs doivent apparaître dans les comptes (Robert Danon, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, n°10 aux art. 57 et 58 LIFD). Il s'ensuit une obligation d'inscrire tous les actifs au bilan («obligation d'activer» cf. Robert Danon, op. cit., n°11; Peter Böckli, Schweizerischer Aktienrecht, 4^{ème} éd., Genève, Zurich et Bâle, 2009, p. 909; Markus Neuhaus/Jörg Blättler, Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 3^{ème} éd., Bâle, 2008, n°14 à l'art. 959 CO). d) Dans les comptes de A.X._____ pour 2003, figure sous la rubrique «bilan d'ouverture» (poste n°8100), le versement au crédit de la société, le 1^{er} janvier 2003, d'un montant de 114'500 fr., indiqué comme «solde initial participation immobilière Signy» (cf. également la rubrique «participations promotions immobilières», poste n°1500), ainsi qu'un montant de 50'000 fr., au débit, intitulé «Retour promotion Signy». Au dossier se trouvent également des comptes dénommés «A.X._____ -A._____ -construction», qui montrent que 282'500 fr. ont été versés à A.X._____, au travers du compte (n°2*****) ouvert au nom de A.X._____ et A._____ auprès de la BCV. L'ACI en a déduit que le gain immobilier réalisé en relation avec la vente de la parcelle n°1***** de Signy s'élevait à 168'000 fr. (soit 282'500 fr. correspondant au bénéfice réalisé par A.X._____, sous déduction de 114'500 fr. constituant l'apport de A.X._____ à A.X._____). Or, ce montant ne se retrouve pas dans les comptes de A.X._____. De même, dans les comptes de A.X._____ pour 2003, figure sous la rubrique «participations promotions immobilières» (poste n°1500) un montant de 20'268,80 fr. concernant les villas de Daillens. L'ACI a retenu que ces opérations ont produit en 2004 un gain de 81'166 fr., lequel n'apparaît pas dans les comptes de la société. Ce défaut d'inscription dans les comptes constitue une violation des règles usuellement admises. Il suit de là que les montants litigieux doivent être réintégrés dans le bénéfice imposable de la recourante, conformément à l'art. 58 al. 1 let. c LIFD (cf. Pierre-Marie Glauser, Apports, op. cit., p. 117). S'y ajoutent également les autres éléments soustraits à reprendre, non contestés par la recourante, soit les postes n°1.03 et 1.04 du tableau annexé à la décision attaquée, pour un montant total de 264'068 fr. (169'796 fr. pour la période 2003 et 94'272 fr. pour la période 2004).

E. 4

Dans sa détermination à l'ACI du 19 février 2007, A.X._____ a expliqué que le bénéfice réalisé en lien avec l'opération de Signy n'avait pas été inscrit dans les comptes de la société par prudence, car réinvesti dans la mise en valeur des terrains de Daillens. Elle a repris cette argumentation à l'appui de sa réclamation du 5 juin 2009 et de son recours. a) L'art. 64 LIFD, dont l'application est exceptionnellement réservée selon l'art. 58 al. 1 let. c in fine LIFD, est libellé de la manière suivante: « 1. Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur des éléments acquis en remplacement qui remplissent la même fonction; le report de réserves latentes sur des éléments de fortune situés hors de Suisse n'est pas admis. 1bis (...) 2. Lorsque le emploi n'intervient pas pendant le même exercice, une provision correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Cette provision doit être dissoute et utilisée pour l'amortissement de l'élément acquis en emploi ou portée au crédit du compte

de résultats, dans un délai raisonnable. 3. Seuls les biens immobilisés qui servent directement à l'exploitation sont considérés comme nécessaires à celle-ci; n'en font pas partie, notamment, les biens qui ne sont utiles à l'entreprise que par leur valeur de placement ou de rendement». L'art. 101 LI a la même teneur, sauf qu'il ne contient pas de disposition équivalente à l'art. 64 al. 3 LIFD. b) Par remploi, on désigne l'opération consistant, pour la société, à vendre un actif et affecter le produit de cette vente à l'acquisition d'un bien de remplacement (Robert Danon, op. cit., n°1 à l'art. 64 LIFD; Markus Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2^{ème} éd., Bâle, 2002, n°68 à l'art. 8 LHID). Seuls les biens immobilisés qui servent directement à l'exploitation sont considérés comme nécessaires à celle-ci, à l'exclusion, notamment, des biens utiles à l'entreprise uniquement par leur valeur de placement ou de rendement (art. 64 al. 3 LIFD). Les biens utiles à l'entreprise sont ceux qui sont mis durablement au service de celle-ci. Il s'agit d'immeubles, de bâtiments, de machines et d'installations, ainsi que des brevets, des licences, des concessions, des participations, et non pas de liquidités ou de prétentions exigibles (Robert Danon, op. cit., n° 11 à l'art. 64 LIFD; Hans Ulrich Meuter, Ersatzbeschaffung, ZStP 2001 p. 167ss, 170). La qualification d'un bien comme nécessaire à l'exploitation dépend non de pas sa nature, mais de son rôle dans le fonctionnement de l'entreprise: il faut que le bien serve à la capacité de production de l'entreprise et que sa réalisation diminue cette capacité (Hans Ulrich Meuter, op. cit., p. 171). Subséquemment, le réinvestissement de liquidités provenant de la vente d'un actif non nécessaire à l'exploitation - même en vue de l'acquisition de biens nécessaires à l'exploitation - n'entre pas dans le champ de l'art. 64 al. 3 LIFD (Robert Danon, op. cit., n° 10 à l'art. 64 LIFD; Hans Ulrich Meuter, op. cit., p. 170). Pour que le remploi soit admis, il faut que le bien acquis en remplacement remplisse en outre la même fonction (technique ou économique) que l'actif vendu (Robert Danon, op. cit., n° 13 et 14 à l'art. 64 LIFD; Hans Ulrich Meuter, op. cit., p. 172ss). Lorsque le bien est aliéné aux fins de remploi, les réserves latentes y relatives sont réalisées; pour le même exercice, une charge est comptabilisée, qui compense le produit réalisé (Robert Danon, op. cit., n° 18 à l'art. 64 LIFD). Le remploi peut être différé dans le temps, pourvu que l'opération intervienne dans un délai raisonnable (art. 64 al. 2 LIFD et 101 al. 2 LI). Dans un tel cas, une provision doit être constituée, puis dissoute au moment du remploi (Hans Ulrich Meuter, op.cit., p. 178ss). c) Au regard de ces principes, il apparaît que le gain réalisé en relation avec l'opération de Signy n'est pas consécutif à la vente d'un actif immobilisé qui aurait été inscrit dans les comptes de A.X._____. Pour cette raison déjà, les conditions du remploi ne sont pas réalisées (cf. arrêt FI.2008.0050 du 16 décembre 2008, consid. 4). De même, on ne voit pas en quoi le produit d'une vente immobilière serait nécessaire à l'exploitation de A.X._____, dont le but social est de réaliser des travaux de carrelage et de maçonnerie. Il est dès lors sans importance, sous l'angle du remploi, que la recourante ait voulu garder en réserve, en vue de réinvestissement, le produit de l'opération de Signy dans d'autres promotions immobilières, par exemple celle de Daillens - qui n'a pas davantage de lien avec le but social de A.X._____, comme elle l'explique à l'appui du recours. Enfin, le réinvestissement du gain de l'opération de Signy dans le financement de celle de Daillens (ou d'autres du même type) ne respecte pas la condition d'identité du bien remplacé (cf. les exemples cités par Hans Ulrich Meuter, op. cit., p. 174). d) Le moyen tiré du remploi est ainsi mal fondé.

E. 5

La conclusion tendant à l'annulation des amendes infligées à la recourante sera examinée dans une procédure séparée (cf. consid. 2 ci-dessus).

E. 6

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge de la recourante; il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 49, 52, 55 et 56 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD, RSV 173.36).

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