

VD_OMNI FI.2011.0032 vom 29. Mai 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-05-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0032

FR: VD_OMNI FI.2011.0032 du 29 mai 2012

IT: VD_OMNI FI.2011.0032 del 29 maggio 2012

Regeste

X. _____ SA/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Admissibilité d'une provision. Rappel de la jurisprudence applicable en la matière. En l'espèce, les prestations consenties par la recourante à une entreprise connaissant de grandes difficultés ne s'expliquent que parce qu'elles sont le fait de l'actionnaire commun. C'est dès lors à juste titre que l'ACI a refusé la provision constituée sur la créance de la recourante. Recours au Tribunal fédéral rejeté (arrêt 2C_637/2012 et 2C_638/2012 du 4 octobre 2012).

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

Sur le plan formel, la recourante soutient que la décision de taxation du 10 octobre 2002 serait entrée en force. La décision du 8 novembre 2002, annulant cette première décision, n'aurait dès lors aucune portée. Selon la jurisprudence, l'autorité de taxation peut, sans que des conditions particulières doivent être remplies, revenir sur une décision non attaquée aussi longtemps que le délai durant lequel des voies de droit sont ouvertes n'a pas expiré (RDAF 1997 II 180). En l'espèce, la première décision de taxation porte la date du 10 octobre 2002. Pour la recourante, cette décision aurait toutefois été postdatée et notifiée le 9 octobre 2002. Ces allégations ne sont guère vraisemblables. Cette question peut toutefois demeurer ouverte. En effet, même si l'on admettait que la seconde décision de taxation a été notifiée le 9 octobre 2002, le délai de réclamation de 30 jours venait à échéance le 8 novembre 2002. Elle pouvait par conséquent être modifiée encore le 8 novembre 2002. Expédiée ce jour-là, la seconde décision de taxation est intervenue à temps. Contrairement à ce que considère la recourante, ce n'est pas la date de notification qui est décisive, mais celle de l'expédition. Ce grief doit être rejeté.

E. 3

La recourante invoque en outre la prescription de la créance fiscale en droit cantonal et communal. La loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001; elle a abrogé la loi homonyme du 26 novembre 1956 (aLI). La période fiscale litigieuse (1999) étant antérieure à l'entrée en vigueur de la LI, se pose la question du droit applicable à la prescription du droit de taxer. Selon la jurisprudence, les règles concernant la prescription sont celles du droit en vigueur au moment de la naissance de la créance d'impôt (RDAF 2000 II 212; ATF 2P.411/1998 et

2A.568/1998, du 23 novembre 2001; RDAF 2002 II 89; RDAF 2003 II 497, 499). On appliquera en conséquence les dispositions sur la prescription de l'aLI. L'art. 98a al. 4 aLI qui détermine la prescription absolue du droit de taxer prévoit que la prescription est acquise, dans tous les cas, douze ans après la fin de la période de taxation. L'art. 73 al. 3 aLI précise que la période de taxation suit la période fiscale. Il résulte des dispositions qui précèdent que la prescription absolue ne sera acquise pour la période fiscale 1999 qu'à fin 2012 (la période de taxation déterminante étant l'année 2000 selon l'art. 73 aLI), voire à fin 2013 si l'on considère que la période de taxation couvrirait alors deux années civiles, comme l'évoquent les arrêts FI.2004.0055 du 4 novembre 2004 consid. 1 a/bb et FI.2006.0068 du 29 mai 2009 consid. 3b, puisqu'en droit vaudois les règles d'imposition dans le temps n'ont été adaptées au système postnumerando qu'en 2003.

E. 4

Sur le fond, la recourante soutient que les provisions constituées sur la créance à l'encontre la société Z._____ SA sont justifiées par l'usage commercial et doivent dès lors être admises. a) En droit fiscal suisse, le bénéfice net imposable des sociétés anonymes comprend le solde du compte de résultats (art. 58 al. 1 let. a LIFD; art. 94 al. 1 let. a LI), de même que tous les prélèvements opérés avant le calcul de celui-ci, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD; art. 94 al. 1 let. b LI). Parmi ces prélèvements figurent les provisions qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b 2^{ème} tiret LIFD; art. 94 al. 1 let. b 2^{ème} tiret LI). Selon les art. 63 al. 1 LIFD et 100 al. 1 LI, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultat pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a), les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b), les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c) et les futurs mandats de recherches et de développement confiés à des tiers (let. d). D'après les art. 63 al. 2 LIFD et 100 al. 2 LI, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable. Pour être admise en droit fiscal, la provision doit être justifiée par l'usage commercial et porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (ATF 137 II 353 consid. 6.1 p. 359; arrêt 2C_392/2009 du 23 août 2010 in RF 65/2010 p. 965 ss, consid. 2.1; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, n° 241 p. 145). Est justifiée par l'usage commercial toute provision dont le droit comptable exige la comptabilisation (Robert Danon, in Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, n. 12 ad art. 63, p. 849, ainsi que les références citées). La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit être examinée sur la base de tous les éléments en présence (Peter Locher, Kommentar zum DGB, I n. 6 ad art. 29, p. 741) et à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi (Robert Danon, op. cit., n. 14 ad art. 63, p. 850). b) En 1999, la société Z._____ SA était détenue par la société B._____ SA, dont une partie des activités avait été reprise par la recourante, si bien que l'ACI en est venue à considérer que Z._____ SA et la recourante constituaient dans les faits des sociétés sœurs, détenues par un actionnaire commun. L'autorité fiscale soutient que cet état de fait explique à lui seul pourquoi des prestations ont été consenties à une entreprise qui connaissait de telles difficultés. A l'appui de la thèse de la recourante, on relèvera que le caractère justifié ou non de la constitution d'une provision relève en premier lieu de l'appréciation des organes de l'entreprise, les mieux à même de soupeser tous les éléments de la situation à prendre en compte. A cet égard, la recourante invoque le risque que tout entrepreneur a la liberté d'apprécier; elle soutient que l'effort de restructuration consenti pour "sauver" une société qui perd coup sur coup ses deux principaux clients s'est révélé

judicieux: la restructuration a permis à la société Z. _____ SA de dégager des bénéfices au cours des trois exercices suivants (2000, 2001, 2002); la recourante allègue en outre que la provision constituée a pu être dissoute, ce qui démontrerait le bien-fondé des mesures prises. Au 31 décembre 1998, les prestations consenties à des fins de restructuration à Z. _____ SA par la recourante entre le 1^{er} juillet et le 31 décembre 1998 s'élevaient à 199'024 fr. 70. Il ressort des comptes arrêtés à cette date que le poste "Bureau technique" se monte à 124'563 fr. 80; l'exercice se clôt sur une perte de 109'700 fr. 95. Comme le relève l'annexe aux comptes annuels, les honoraires et frais de 199'024 fr. 70 n'ont pas été comptabilisés, sans quoi les "frais du bureau technique" se seraient élevés à 323'588 fr. 50. C'est dans ce contexte que la recourante a consenti de nouvelles prestations à l'entreprise Z. _____ SA pour porter sa créance au cours de l'exercice 1999 au montant de 494'642 fr. 85. Pour l'intimée, de telles prestations, consenties sans garantie et dans une situation financière à ce point péjorée, n'auraient pas été effectuées par un tiers. Le fait que les honoraires et les frais n'aient pas été comptabilisés en cours d'exercice afin de ne pas alourdir les charges de l'entreprise – comme la recourante l'admet – constitue un argument qui vient à l'appui de la position de l'intimée. Que la provision ait pu être dissoute en fin de compte, comme cela a été allégué, permet de supposer que les prestations ont été payées, mais quoi qu'il en soit le principe de la périodicité n'a pas été respecté (cf. sur le principe de la périodicité en rapport avec le principe de la capacité économique: ATF 137 II 353 consid. 6.4.3 à 6.4.6 p. 362-366; ATF 2C_895/2008 du 9 juin 2009 in RDAF 2009 II p. 522; ATF 2C_429/2010 du 9 août 2011 in RF 66/2011 p.865). Le procédé comptable demeure douteux et cet élément vient conforter la position de l'ACI: les prestations consenties ne s'expliquent que parce qu'elles sont le fait de l'actionnaire commun. Cette conclusion justifie en définitive le refus de la provision.

E. 5

Les considérations qui précèdent conduisent au rejet du recours. La recourante supportera les frais de justice, qui s'élèveront au total de 6'000 fr., soit 3'000 fr. pour le recours formé en matière d'impôt cantonal et communal et 3'000 fr. pour le recours en matière d'impôt fédéral. Vu l'issue du litige, il n'y a pas lieu d'allouer des dépens à l'une ou l'autre des parties.

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