

VD_OMNI FI.2014.0025 vom 25. September 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-09-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0025

FR: VD_OMNI FI.2014.0025 du 25 septembre 2014

IT: VD_OMNI FI.2014.0025 del 25 settembre 2014

Regeste

Masse en faillite de la fondation A. et B. X. _____ en liquidation/Administration cantonale des impôts | Détermination de l'assiette du gain immobilier résultant de la vente d'un immeuble par une personne morale exonérée des impôts directs, mais astreinte à l'impôt spécial. En se limitant, à l'art. 23 al. 4, 2ème phrase, LHID, au renvoi à l'art. 10 al. 1 let. c LHID, le législateur fédéral n'a pas entendu faire bénéficier les personnes morales exonérées des impôts directs de la déduction prévue à l'art. 10 al. 2 LHID, permettant la déductibilité des pertes des sept exercices précédant la période fiscale. Dès lors, tant cette dernière disposition que l'art. 35 al. 1 LI ne peuvent trouver application en l'espèce. C'est par conséquent à bon droit que la revendication de la personne morale assujettie à l'impôt spécial, tendant à ce que que la valeur de l'immeuble vendu par celle-ci soit déterminée conformément à sa valeur comptable et à ce que les pertes réalisées au cours des sept exercices ayant précédé la période fiscale au cours duquel le gain a été réalisé soient déduites, a été écartée par l'autorité intimée. Cette déduction est limitée aux pertes comptabilisées durant l'année au cours de laquelle la vente immobilière générant l'impôt est intervenue.

Erwägungen

E. 1

a) Le recours a été formé par l'administration de la masse en faillite de la fondation, ceci en conformité des pouvoirs qui lui sont reconnus par l'art. 240 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP; RS 281.1), aux termes duquel l'administration est chargée des intérêts de la masse et pourvoit à sa liquidation; elle représente la masse en justice. La capacité d'être partie de la masse en faillite et la qualité pour agir de l'administration de la faillite dans l'accomplissement des tâches que lui assigne la loi leur sont conférées par celle-ci et ne dépendent ni de la communauté des créanciers, ni d'une autorisation de l'autorité de surveillance (cf. Pierre-Robert Gilliéron, Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, Lausanne 2001, art. 159-270, ad art. 240 n° 20 p. 691, références citées). b) En l'occurrence, il ressort de la décision attaquée que le litige fiscal opposant les parties n'a pas trait à une dette de la fondation faillie, mais bien de la masse en faillite passive de celle-ci. Le recours est ainsi recevable.

E. 2

a) Aux termes des articles 23 al. 1 let. f de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et 90 al. 1 let. g de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), sont exonérées de l'impôt, notamment, les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou de pure utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts (1 ère phrase). L'art. 23 al. 4 LHID ajoute que ces

personnes morales sont toutefois soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers (1^{ère} phrase). Les dispositions relatives aux biens acquis en remploi (art. 8 al. 4), aux amortissements (art. 10 al. 1 let. a), aux provisions (art. 10 al. 1 let. b) et à la déduction des pertes (art. 10 al. 1 let. c) s'appliquent par analogie (2^{ème} phrase). L'art. 90 al. 3 LI prescrit, pour sa part, que les personnes morales exonérées sont soumises dans tous les cas: à l'impôt sur les gains immobiliers; les dispositions relatives aux biens acquis en remploi, aux amortissements, aux provisions et à la déduction des pertes s'appliquent par analogie (1^{er} tiret); à l'impôt complémentaire sur les immeubles (2^{ème} tiret). b) Les parties sont divisées sur la détermination de l'assiette du gain immobilier résultant de la vente de la parcelle n°3***** de 4***** et imposable en l'occurrence. La fondation était exonérée des impôts directs sur le bénéfice, en application des art. 23 al. 1 let. f LHID et 90 al. 1 let. g LI. La recourante ne requiert plus de l'être également, s'agissant de l'impôt sur le gain immobilier; elle revendique à cet égard la déductibilité des pertes réalisées par la fondation au cours des sept exercices ayant précédé la période fiscale au cours duquel le gain a été réalisé. Pour l'autorité intimée, cette déduction devrait en revanche être limitée aux pertes comptabilisées par la fondation durant l'année au cours de laquelle la vente immobilière générant l'impôt est intervenue. L'objet du recours a dès lors exclusivement trait à la détermination du gain imposable.

E. 2.1

p. 723; références citées). L'imposition des gains immobiliers réalisés dans le canton de Vaud et qui ne peuvent être imposés au moyen de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur le bénéfice net des personnes morales est régi par l'art. 61 al. 1 LI, à teneur duquel: 1 L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble, situé dans le canton, a) qui fait partie de la fortune privée du contribuable; b) qui est destiné à l'exploitation agricole ou sylvicole du contribuable; c) qui appartient à un contribuable exonéré de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice; d) (...). Le législateur vaudois a reconduit le système dualiste d'imposition du gain immobilier (non sans y apporter certaines exceptions), lequel avait été introduit par la loi homonyme du 28 novembre 1962, ajoutant notamment un chapitre premier bis (cf. Exposé des motifs et projet de loi sur les impôts directs cantonaux, avril 2000, ch. 6.1.1 et 6.4.1; Bulletin du Grand Conseil [BGC] mai 2000, p. 723 et ss, not. 798 et ss). Le droit harmonisé (art. 12, spéc. al. 4, LHID) laisse en effet aux cantons le choix d'opter pour les systèmes moniste ou dualiste d'imposition. En substance, selon ce dernier système, l'objet de l'impôt est constitué des gains réalisés à l'occasion de l'aliénation par le contribuable d'un immeuble faisant partie de sa fortune privée. Si en revanche ces gains sont le produit d'une activité ou si l'immeuble aliéné faisait partie du patrimoine professionnel du contribuable, ils sont alors soumis à l'impôt sur le revenu (v., notamment, Zwahlen, op. cit., ad art. 12 LHID, nos 3 ss, p. 221 ss; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, OREF [éd.],

E. 3

a) La procédure de taxation se caractérise par la maxime inquisitoriale. Cela implique que l'autorité appelée à statuer doit établir elle-même les faits pertinents, sans être liée par les allégués et les preuves des parties. Le contribuable a toutefois une obligation de collaboration; il doit renseigner l'autorité fiscale sur tous les faits pertinents; il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Conformément aux articles 42 al. 2 LHID et 175 al. 2 LI, il doit en particulier produire, à la demande de

l'autorité de taxation, les livres comptables, les documents et pièces justificatives en sa possession (ATF 133 II 114 consid. 3.2 et 3.3 p. 116/117; arrêt FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 4a). b) La recourante requiert, pour la fixation du gain immobilier réalisé par la fondation, que la valeur de l'immeuble vendu par celle-ci soit déterminée conformément à sa valeur comptable. Or, en dépit des deux réquisitions qui lui ont été adressées les 7 et 24 septembre 2013 par l'autorité intimée, la recourante n'a pas produit durant la procédure de réclamation la comptabilité de la fondation. De même, elle n'a pas joint les comptes de la fondation à l'appui de son recours, bien que son argumentation repose pour l'essentiel sur leur contenu. Aussi, la recourante devrait tout simplement être éconduite, faute pour elle d'apporter la preuve de la comptabilisation par la fondation de pertes dont elle revendique pourtant la déduction du gain immobilier imposable. Quoi qu'il en soit, cette question peut demeurer indécise, le sort du recours étant de toute façon scellé.

E. 4

ème édition, Berne 2000, p. 489; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 485). b) En principe, pour les contribuables faisant partie de la première catégorie précitée, le gain immobilier imposable est constitué de la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des dépenses d'investissement (cf. outre, Rivier, p. 496, Zwahlen, op. cit., n° 43). La base d'imposition ainsi déterminée s'applique à un immeuble demeuré le même entre son acquisition et son aliénation, quant à sa contenance et ses qualités juridiques («Kongruenzprinzip»; cf. Zwahlen, n° 45; Peter Locher, Das Objekt des bernischen Grundstückgewinnsteuer, thèse Berne 1976, p. 67). En droit vaudois, l'assiette de l'impôt est définie à l'art. 66 LI, à teneur duquel: 1 Le gain imposable est constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses. 2 L'article 68 est réservé. 3 Le gain immobilier, imposable en vertu de l'article 61, alinéa 1, lettre c, est déterminé selon les règles applicables aux biens faisant partie de la fortune commerciale. L'alinéa 3 de la disposition précitée a été introduit par la loi du 4 juillet 2000. Il tend à préciser la règle contenue à l'art. 90 al. 3, 1er tiret, LI aux termes duquel les dispositions relatives à la déduction des pertes s'appliquent par analogie. Le champ d'application de l'art. 66 al. 3 LI s'étend à tous les immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable exonéré des impôts directs, lequel est soumis à l'impôt spécial sur les gains immobiliers, vu l'art. 61 al. 1 let. c LI. Or, pour la détermination de l'assiette lors de l'aliénation d'immeubles commerciaux exceptionnellement soumis à l'impôt spécial, c'est la valeur du bien, telle qu'elle ressort de la comptabilité du contribuable, qui sera prise en considération. Ainsi, si des amortissements excessifs ont été effectués, leur montant sera soumis à l'impôt spécial (v. BGC mai 2000, p. 975). Le Tribunal administratif a jugé, s'agissant d'une institution de prévoyance exonérée des impôts directs, que l'art. 66 al. 3 LI préconisait clairement le recours aux valeurs comptables, y compris pour le calcul du gain immobilier réalisé (arrêt FI.2004.0021 du 16 mars 2005). Dans ce cadre, il importe de retenir, au titre de prix d'acquisition, la valeur comptable prévalant avant le transfert ayant fait l'objet d'un report d'imposition (cf. art. 68 al. 1 LI), auquel s'ajoutent les montants activés postérieurement, à l'exclusion de pures réévaluations comptables (destinée par exemple à "compenser" des amortissements excessifs; v. outre arrêt FI.2004.0021, déjà cité, FI.2004.0030 du 7 octobre 2005). Le principe de l'imposition intégrale du gain par le canton du lieu de situation de l'immeuble de placement a également pour corollaire que ce dernier canton doit accepter que les dépenses nécessaires à l'acquisition de ce gain soient déduites; il doit le faire quand bien même les dispositions cantonales ne le prévoiraient pas

de manière expresse (dans ce sens, ATF 131 I 249 consid. 6.5. pp. 262/263). Il en va ainsi de la déduction des intérêts passifs, dus à raison des montants empruntés pour le financement de l'acquisition du bien-fonds aliéné (v. arrêts FI.2007.0021 du 10 septembre 2007; FI.1997.0116 du 14 mai 1998). c) La valeur comptable d'un bien faisant partie de la fortune commerciale est définie en conformité des règles comptables et fiscales déterminant le bénéfice imposable. Sur ce point, les articles 10 al. 1 LHID et 31 al. 1 et 2 LI définissent les charges justifiées par l'usage commercial qu'une personne physique exerçant une activité lucrative indépendante est autorisée à déduire du revenu brut qu'il retire de celle-ci. Les art. 10 al. 1 let. c LHID et 31 al. 2 let. c LI précisent à cet égard que les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel qui peuvent être déduits comprennent les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, qui ont été comptabilisées. Pour la personne morale, ces dispositions se retrouvent aux articles 25 al. 1 LHID et 95 al. 1 LI, lesquelles définissent les charges justifiées par l'usage commercial que celle-ci est autorisée à déduire du bénéfice brut. En outre, conformément aux art. 10 al. 2 LHID, les pertes subies par une personne physique de condition indépendante durant les sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites, à condition qu'elles n'aient pas été prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années. Cette faculté doit permettre au contribuable de compenser les fluctuations des profits et pertes durant la période de report, en tenant compte du fait que les résultats des exercices pris individuellement ont un aspect aléatoire (ATF 2C_686/2013 du 17 avril 2014 consid. 2.3; 2C_101/2008 du 18 juin 2008 consid. 2.2.1). Le texte actuel des 10 al. 2 et 25 al. 3 LHID est issu de l'adoption de la loi fédérale sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, le 15 décembre 2000; il est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001 et s'impose aux cantons dans le cadre de l'harmonisation des impôts directs (v. le Message du Conseil fédéral, in: FF 2000 3587 et ss, not. 3598); ceux-ci n'ont donc pas la possibilité de fixer une période de report de pertes inférieure à sept exercices (p. 3599). Introduits par la nouvelle du 4 décembre 2001, les art. 35 al. 1 et 104 al. 1 LI, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2003, permettent la déduction du revenu de la personne physique de condition indépendante, respectivement du bénéfice net des personnes morales, des pertes des sept exercices précédant la période fiscale, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu, respectivement du bénéfice net imposables de ces périodes.

E. 4.1

p. 658 et les arrêts cités). Comme les art. 66 al. 3 et 90 al. 3, 1^{er} tiret, LI, l'art. 23 al. 4, 2^{ème} phrase, LHID arrête la détermination du gain immobilier réalisé par les personnes morales au bénéfice d'une exonération selon les règles applicables aux biens faisant partie de la fortune commerciale. Dès lors, ces dispositions permettent à celles-ci de revendiquer la prise en considération de la valeur comptable de l'immeuble aliéné pour déterminer le gain imposable. Le renvoi de l'art. 23 al. 4, 2^{ème} phrase, LHID à l'art. 10 al. 1 let. c LHID n'est à cet égard pas anodin. Cette dernière disposition a la même teneur que celles de l'art. 27 al. 2 let. c de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) et de l'art. 31 al. 2 let. b LI, dont elle se trouve être le pendant en matière d'harmonisation des impôts directs. Or, la lettre b de l'art. 27 al. 2 LIFD ne vise pas les mêmes pertes que celles dont il est question à l'art. 31 LIFD et ne sert pas de renvoi à cette disposition, laquelle traite plus en détail de la déduction des pertes. Seules les pertes dues à l'aliénation ou à la dépréciation de la fortune commerciale sont visées à l'art. 27 al. 2 LIFD, alors que l'art. 31 LIFD couvre plus largement les pertes d'exploitation de l'indépendant

(cf. Yves Noël, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, n° 32 art. art. 27 LIFD, p. 462, références citées). Il en va ainsi de l'art. 10 al. 1 let. c LHID, dont la signification est la même que celle de l'art. 27 al. 2 let. b LIFD et qui vise la perte nette réalisée au cours d'un exercice commercial (cf. Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, op. cit., N. 25 ad art. 10 LHID, pp. 194/195, références citées). Aussi, de même que l'art. 10 al. 1 let. c LHID ne vise pas les pertes dont il est question à l'art. 10 al. 2 LHID, les articles 66 al. 3 et 90 al. 3, 1^{er} tiret, LI ne renvoient pas à l'art. 35 al. 1 LI. A cela s'ajoute qu'il est de toute façon douteux qu'un contribuable soumis à l'impôt spécial sur les gains immobiliers puisse revendiquer, dans le cadre de la détermination de la valeur comptable de l'immeuble aliéné, l'applicabilité des articles 10 al. 2 LHID et 35 al. 1 LI. Ces dispositions ne concernent à vrai dire que l'imposition du revenu dans le cadre de l'exercice d'une activité ou si l'immeuble aliéné faisait partie du patrimoine professionnel du contribuable. Or, comme on l'a vu ci-dessus, les personnes morales visées aux art. 23 al. 1 let. d à g et i LHID et 90 al. 1 let. e à h et j LI sont, à l'image de la fondation dans le cas d'espèce, astreintes à l'impôt spécial. 6. a) Il suit de ce qui précède que toutes les dispositions permettant de définir la valeur comptable d'un bien faisant partie de la fortune commerciale ne sont pas applicables en l'espèce. En se limitant, à l'art. 23 al. 4, 2^{ème} phrase, LHID, au renvoi à l'art. 10 al. 1 let. c LHID, le législateur fédéral n'a pas entendu faire bénéficier les personnes morales exonérées des impôts directs de la déduction prévue à l'art. 10 al. 2 LHID. Dès lors, tant cette dernière disposition que l'art. 35 al. 1 LI ne peuvent trouver application sur ce point. C'est par conséquent à bon droit que la revendication de la recourante a été écartée par l'autorité intimée. Il est indifférent sur ce point que la recourante n'ait pas apporté la preuve de la comptabilisation par la fondation de pertes au cours des sept exercices ayant précédé l'année 2011, durant laquelle la vente de l'immeuble de 4***** est intervenue. b) Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'assiette de l'impôt sur les gains immobiliers dû par la recourante a été arrêtée à 449'209 francs. Mis à part les frais notariés par 791 fr. et le prix d'acquisition par 50'000 fr., la recourante, qui avait la charge de la preuve, n'a fourni aucun élément, tel que la valeur de l'immeuble comptabilisée au bilan de la fondation au moment de la vente, dont on retire qu'il y aurait lieu de s'écarter du montant retenu par l'autorité intimée. 7. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Au vu du sort du recours, un émoluments judiciaire sera mis à la charge de la recourante (art. 48 et 91 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]). Pour les mêmes raisons, l'allocation de dépens ne saurait entrer en ligne de compte (art. 55 al. 1 a contrario et 91 LPA-VD).

E. 5

Dans le cadre de la détermination du gain immobilier imposable ensuite de la vente du 2 mai 2011 et de la valeur comptable de l'immeuble aliéné, la recourante requiert dans le cas d'espèce l'applicabilité de ces deux dernières dispositions, par renvoi en quelque sorte des art. 66 al. 3 et 90 al. 3 LI. S'il était accueilli, ce moyen pourrait, le cas échéant, lui permettre de déduire du gain réalisé les pertes comptabilisées par la fondation lors des sept exercices précédant la période de taxation au cours de laquelle cette vente est intervenue. Pour sa part, l'autorité intimée ne remet pas en cause la détermination de l'assiette de l'impôt dû dans le cas d'espèce selon les règles applicables aux biens faisant partie de la fortune commerciale, c'est-à-dire l'utilisation de la valeur comptable. Elle fait cependant valoir que les dispositions du droit fiscal fédéral l'emporteraient sur celles du droit fiscal cantonal en la matière. Elle objecte ainsi à la recourante l'absence de renvoi exprès de l'art. 23 al. 4 LHID

à l'art. 10 al. 2 LHID. Elle s'en tient à cet égard une interprétation littérale du premier de ces deux articles, dont il résulterait que, parmi les dispositions s'appliquant par analogie lors de la détermination du gain immobilier réalisé par un contribuable exonéré des impôts directs, seul l'art. 10 al. 1 let. c LHID, qui régit la déduction des pertes, pourrait être invoqué en pareil cas. Ainsi, faute de renvoi exprès à l'art. 10 al. 2 LHID, ce contribuable ne serait en revanche pas légitimé à déduire du gain réalisé les pertes comptabilisées lors des sept exercices précédant celui au cours duquel la vente a été réalisée. a) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il faut rechercher la véritable portée de la norme, en la dégagant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte, du but poursuivi, de son esprit ainsi que de la volonté du législateur, telle qu'elle résulte notamment des travaux préparatoires. Lorsque le texte légal est clair, l'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que ce texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée et conduit à des résultats que le législateur ne peut avoir voulu et qui heurtent le sentiment de la justice ou le principe de l'égalité de traitement. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions (cf. ATF 139 II 49 consid. 5.3.1 p. 54; 138 II 557 consid. 7.1 p. 565 s.; 137 II 164 consid. 4.1 p. 170 et les références citées). Ainsi qu'on l'a vu ci-dessus, l'art. 23 al. 4, 1^{ère} phrase, LHID soumet les personnes morales d'utilité publique exonérées des impôts directs à l'impôt sur les gains immobiliers. Pour la détermination et le calcul de l'impôt, la deuxième phrase de cette disposition ajoute que les dispositions relatives aux biens acquis en remploi (art. 8 al. 4), aux amortissements (art. 10 al. 1 let. a), aux provisions (art.

E. 5.2

p. 311; 133 III 175 consid. 3.3.1 p. 178; 129 III 656 consid.

E. 10

al. 1 let. b) et à la déduction des pertes (art. 10 al. 1 let. c) s'appliquent par analogie. Prise à la lettre, cette disposition ne renvoie sans doute pas expressis verbis à l'art. 10 al. 2 LHID; cela ne signifie pas encore que cette dernière disposition serait inapplicable en l'espèce. b) Il importe peu que l'on retienne en la matière la primauté des dispositions de la LHID sur celles de la LI, dans la mesure où l'interprétation systématique et téléologique des deux textes applicables en la présente espèce montrent que ceux-ci ne revêtent pas une signification différente. L'art. 23 al. 4 LHID correspond à l'art. 80 al. 4, 1^{ère} phrase, de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40), dont il ressort que les bénéfices réalisés par les institutions de prévoyance provenant de l'aliénation d'immeubles peuvent être frappés de l'impôt général sur les bénéfices ou d'un impôt spécial sur les gains immobiliers (cf. FF 1983 III 117). Le but du législateur fédéral était alors de soumettre les personnes morales exonérées des impôts directs au même régime (ibid.). Or, la prise en compte de la volonté du législateur est décisive si celle-ci fournit une réponse claire et sans ambiguïté à la question sujette à interprétation (ATF 134 II 308 consid.