

# VD\_OMNI FI.2015.0013 vom 3. September 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-09-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2015.0013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0013)

FR: VD\_OMNI FI.2015.0013 du 3 septembre 2015

IT: VD\_OMNI FI.2015.0013 del 3 settembre 2015

## Regeste

X. \_\_\_\_\_ SA/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Vente d'un terrain constructible par une société à son actionnaire à la valeur comptable, soit 218 fr. le mètre carré. Les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice sont réunies, puisque cette vente s'est faite à un prix inférieur à la valeur du marché. Après avoir entendu l'expert mandaté par la recourante et par comparaison avec d'autres ventes intervenues dans la même commune à la même époque, le Tribunal retient que le montant de 500 fr. le mètre carré correspondait effectivement au prix du marché pour la vente d'une parcelle présentant les mêmes caractéristiques. Dès lors, il est démontré que la recourante a effectué une libéralité en faveur de son actionnaire, à hauteur de la réserve latente résultant de la différence entre le prix du marché et la valeur comptable de l'immeuble transféré. Confirmation de la reprise, dans les comptes de la société, de la différence entre le prix de vente et l'assiette du droit de mutation prélevé chez l'actionnaire (nouvel arrêt suite à renvoi de la cause par ATF 2C\_594/2014 du 15 janvier 2015). Recours rejeté par ATF 2C\_863/2015 du 24 juillet 2016.

## Erwägungen

### E. 1

Dans son arrêt du 15 janvier 2015 (cf. considérant 5.3), le Tribunal fédéral a estimé que rien ne s'opposait à ce que le dossier établi par l'autorité intimée en matière de droits de mutation perçus auprès de l'actionnaire de la recourante en ce qu'il contient des pièces relatives à la fixation de la valeur vénale de l'immeuble aliéné soit utilisé en matière d'impôts fédéral direct, cantonal et communal dans le chapitre de la recourante, de telles informations tombant dans le champ d'application de l'art. 112 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et de l'art. 39 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Le Tribunal se référera ici simplement, tant en fait qu'en droit, à l'arrêt FI.2008.0127 du 31 août 2010 et à l'ATF 2C\_753/2010 du 23 mars 2011, publiés au surplus sur son site Internet, sans qu'il n'en résulte une atteinte au secret fiscal de l'actionnaire C. X. \_\_\_\_\_.

### E. 2

L'arrêt du 15 janvier 2015 a annulé l'arrêt FI.2013.0096 du 20 mai 2014 pour une question d'ordre procédural, le droit d'être entendu de la recourante n'ayant pas été respecté. Les questions matérielles n'ont en revanche pas été abordées (consid. 5.2, in fine). On rappelle que le litige a trait en l'espèce à la reprise opérée par l'autorité intimée dans les comptes de la recourante, afin de déterminer le bénéfice imposable durant la période de taxation 2008. Il a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune qu'à l'impôt fédéral direct. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la loi sur les impôts directs

cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11) a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). Elle est donc applicable à la période ici en cause. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la LIFD a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 ([ AIFD ] art. 201 LIFD), dès son entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995. Elle est donc également applicable. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 2C\_60/2013 et 2C\_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1; ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

## E. 2.2

p. 59 s.; 131 II 593 consid. 5.1 p. 607; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("Dealing at arm's length" ; ATF 2C\_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1; ATF 138 II 545 consid. 3.2 p. 549; 57 consid. 2.2 p. 60 et les références citées). La mise en oeuvre du principe de pleine concurrence suppose l'identification de la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu. Lorsqu'il existe un marché libre, les prix de celui-ci sont déterminants et permettent une comparaison effective avec les prix appliqués entre sociétés associées (ATF 2A.588/2006 du 19 avril 2007 consid. 4.2 et les références citées; Brülisauer/Poltera, op. cit., n° 102 ad art. 58 LIFD; Danon, op. cit., n° 110 ad art. 57-58; Re to Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, 2001, p. 194). S'il n'existe pas de marché libre permettant une comparaison effective, il convient alors de procéder selon la méthode de la comparaison avec une transaction comparable (ou méthode du prix comparable), qui consiste à procéder à une comparaison avec le prix appliqué entre tiers dans une transaction présentant les mêmes caractéristiques (Brülisauer/Poltera, op. cit., n° 103 ad art. 58; Heuberger, op. cit. p. 195; Danon, op. cit., n° 111 ad 57-58 LIFD), soit en tenant compte de l'ensemble des circonstances déterminantes (ATF 138 II 57 consid. 2.2 p. 60 et les références citées). On doit ainsi admettre qu'il y a répartition de bénéfice dissimulée, en particulier lorsque la société acquiert des éléments de fortune à un prix surfait ou en aliène à un prix anormalement bas (v. outre Danon, ibid., n° 158, Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zurich 1985, p. 289 et ss., not. 291; Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise, société anonyme, Lausanne 1994, p. 265 et ss ). Tel est notamment le cas lorsque la société vend au gendre et à la fille de son actionnaire un actif immobilier à un prix inférieur à sa valeur vénale (arrêt FI.1996.0105 du 22 mars 2006 consid. 6b) ou lorsqu'une société aliène au fils de son actionnaire une part d'étage d'un immeuble en PPE qu'elle possède, en dessous du prix de revient (arrêt FI.1995.0126 du 26 septembre 1996, consid. 3). Dans les deux cas, la reprise effectuée dans les comptes de l'aliénatrice à hauteur de la différence de valeur a été confirmée (ibid.). En effet, en octroyant des avantages pécuniaires, la société n'exécute pas les obligations qui lui incombent sous l'angle économique, mais utilise son bénéfice dans l'intérêt de ses actionnaires (cf. art. 660 CO; Markus Reich, Verdeckte Vorteilzuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in : Archives 54 p. 621 s.). De même, en aliénant à un actionnaire un actif à la valeur comptable, elle s'appauvrit à concurrence des réserves latentes transférées (Heuberger, op. cit., p. 297; Danon, op. cit., n° 158 ad 57-58 LIFD). La doctrine cite l'exemple de la vente d'un immeuble à un prix inférieure à sa valeur vénale (cf. Danon, op. cit., n°158, réf. citée). La valeur vénale de l'immeuble transféré est

généralement déterminée à la lumière de son estimation fiscale en matière d'impôt sur la fortune (ibid.). S'agissant de déterminer la valeur vénale d'un bien aliéné par une société, la jurisprudence a admis la possibilité de faire appel aux critères utilisés pour l'estimation fiscale des immeubles en matière d'impôt sur la fortune. Cependant, ces critères et la valeur fiscale qui en découle ne peuvent en aucun cas lier l'autorité devant déterminer un éventuel bénéfice imposable (ATF 2P.156/1995 du 30 mai 1996, in : RDAF 1997 II 486, consid. 2c; cf. également ATF 2A.435/2004 du 23 décembre 2004 consid. 3.4; références citées). A cet égard, l'ordonnance fédérale du 31 juillet 1986 sur l'estimation des immeubles en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.112) prévoit, à son art. 6, que sera considéré comme valeur vénale d'un immeuble le prix moyen atteint au cours des transactions faites, dans la même région, pendant les deux années précédant la période de taxation, pour des immeubles dans une situation et des conditions semblables ou analogues; il ne sera pas tenu compte des prix obtenus sous l'influence de circonstances insolites (al. 1). Pour déterminer la valeur vénale des terrains à bâtir, on tiendra compte des circonstances locales, des probabilités de construction, des voies d'accès, de l'adduction d'eau, des canalisations, du réseau électrique, etc. (al. 2). Si la valeur vénale ne peut se déterminer de façon certaine, elle sera fixée d'après le prix de construction ou de reprise de l'immeuble, compte tenu équitablement des dépenses qui en ont augmenté la valeur, de la dépréciation des bâtiments par suite de vétusté, ainsi que des variations du prix des terrains ou du coût de la construction (al. 3). c) Il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve (ATF 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.2; 2C\_549/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1, in : RF 2013 p. 722). En revanche, il appartient en principe au fisc de prouver l'existence de prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (ATF 2C\_60/2013 du 14 août 2013 consid. 6.1; 2C\_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.3). 4. Dans le cas d'espèce, l'autorité intimée a considéré que la différence entre le prix auquel la recourante avait vendu la parcelle n°2\*\*\*\*\* à C. X. \_\_\_\_\_, 250'000 fr., et l'assiette du droit de mutation prélevé auprès de ce dernier, 572'500 fr., démontrait qu'une prestation avait été opérée en faveur de l'actionnaire et constituait dès lors une distribution dissimulée de bénéfice. Elle a donc confirmé la reprise effectuée à due concurrence de cette différence dans le résultat de l'exercice déclaré par la recourante durant la période fiscale 2008. a) La recourante a vendu cet immeuble à son actionnaire unique à sa valeur comptable, 250'000 fr., soit un prix avoisinant 218 fr. le mètre carré. L'autorité intimée fait valoir que la vente du 23 avril 2008 s'est déroulée dans des circonstances particulières, qui s'écartent de celles d'un marché libre. En effet, la recourante a aliéné le seul actif immobilier qu'elle possédait à son actionnaire. Cela ne signifie pas encore que des avantages pécuniaires ont été accordés à celui-ci; d'autres éléments concomitants doivent encore être réunis (v. arrêt FI.2013.0100 du 9 janvier 2015). A cet égard, on rappellera les circonstances dans lesquelles la recourante a été amenée à aliéner cet immeuble. Dans son arrêt du 31 août 2010, le Tribunal cantonal a pourtant retenu (consid. 3a), suivi en cela par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 23 mars 2011 (consid. 5), que l'opération de vente du terrain par la recourante à son actionnaire s'était déroulée dans des circonstances à tout le moins particulières. La Banque D. \_\_\_\_\_ avait repris les crédits précédemment octroyés à C. X. \_\_\_\_\_ par la Banque H. \_\_\_\_\_ et I. \_\_\_\_\_, garantis par des hypothèques sur la parcelle n°2\*\*\*\*\*; à la condition toutefois que la propriété de celle-ci soit transférée par la recourante à l'intéressé. Comme la

recourante elle-même était débitrice de son actionnaire à hauteur de 277'426 fr.33, l'aliénation de l'immeuble s'est faite à sa valeur comptable telle qu'elle figure au bilan au 30 septembre 2007, soit 250'000 francs. Le prix de vente a du reste été payé par compensation avec le solde du compte-courant actionnaire. Pareille situation ne se serait assurément pas présentée si l'acheteur avait été un tiers. Il s'avère ainsi que la concurrence n'a pas fonctionné et qu'au contraire, les conditions dans lesquelles cette vente s'est déroulée se sont clairement écartées de celles d'un marché libre. Il reste cependant à déterminer la valeur vénale de l'immeuble transféré. b) A l'occasion de la transaction du 23 avril 2008, la CEFI a sans doute maintenu le montant de l'estimation fiscale de 1994, soit 143'000 francs. On a vu ci-dessus que l'estimation fiscale ne saurait cependant lier l'autorité chargée de déterminer un éventuel bénéfice imposable. Lors de la taxation du droit de mutation dû par C. X. \_\_\_\_\_, l'autorité intimée s'était du reste écartée du prix de vente, en évoquant l'art. 6 al. 5 de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD; RSV 648.11), le prix convenu lui ayant paru inférieur à la valeur réelle de l'immeuble. A cet égard, l'on renvoie une fois encore à l'arrêt FI.2008.0127, consid. 3b. L'autorité intimée avait alors relevé que le prix pratiqué lors des ventes contemporaines à celle faisant l'objet de la procédure, dans le même quartier ou dans les quartiers avoisinants, se situerait entre 500 et 700 fr. le mètre carré. Elle avait du reste produit les copies caviardées de deux actes de vente, conclus en 2008 et 2009, de terrains vierges de construction sur la commune du 3\*\*\*\*\*, dans lesquels des prix de 650, respectivement 550 fr. le mètre carré avaient été convenus entre les parties (parcelles nos 5\*\*\*\*\*, et 6\*\*\*\*\*). A cela s'ajoute que l'autorité intimée avait fait état, dans ses déterminations finales, de ventes d'immeubles situés à proximité de la parcelle n°2\*\*\*\*\*, conclues en 2008 et 2009, faisant apparaître des prix du terrain au mètre carré allant de 481 fr.70 à 574 francs (parcelles nos 7\*\*\*\*\*, 8\*\*\*\*\*, 9\*\*\*\*\*, et 10\*\*\*\*\*). E. \_\_\_\_\_, expert mis en œuvre par la recourante, s'est déterminé dans son rapport du 13 avril 2015 sur la comparaison avec les parcelles nos 11\*\*\*\*\*, 8\*\*\*\*\*, et 6\*\*\*\*\*, comme on le verra plus loin. Dans l'ATF 2C\_753/2010, le Tribunal fédéral a du reste retenu, compte tenu notamment des transactions invoquées à titre de comparaison, ainsi que du résultat de l'inspection locale, qu'il n'apparaissait pas qu'en fixant la valeur réelle de la parcelle litigieuse à 500 fr. le m<sup>2</sup>, l'autorité précédente ait fait un usage arbitraire de son pouvoir d'appréciation (consid. 6.4). La recourante reprend, à titre de comparaison, la transaction dont C. X. \_\_\_\_\_ s'était lui-même prévalu à l'appui de son recours contre l'assiette du droit de mutation. A ce titre, il fait valoir que la parcelle n°12\*\*\*\*\* du 3\*\*\*\*\*, de 2'934m<sup>2</sup>, bâtie par surcroît, a été vendue le 15 novembre 2007 au prix de 1'100'000 fr., ce qui représente un prix au mètre carré de 375 francs. Cette parcelle abritait, lors de sa vente, un bâtiment de 129m<sup>2</sup> au sol, alors que la parcelle n°2\*\*\*\*\* est vierge de toute construction. Dans son expertise du 24 mars 2014, complétée le 13 avril 2015, E. \_\_\_\_\_ estime la valeur du terrain constructible sur cette parcelle, soit 2'229m<sup>2</sup>, à 204 fr.79 le mètre carré. Pour lui, ce prix peut objectivement être pris en compte pour le transfert de la parcelle n° 2\*\*\*\*\*. Pourtant, même si cet immeuble se trouve, à l'image de la parcelle n°2\*\*\*\*\*, en zone d'habitation de faible densité, la comparaison ne s'avère guère pertinente. Tout d'abord la parcelle n°12\*\*\*\*\* comporte 705m<sup>2</sup> de forêts, alors que la parcelle n°2\*\*\*\*\* est entièrement constructible. La parcelle n°12\*\*\*\*\* est au sud du territoire communal; elle borde la route de Lausanne, artère plutôt fréquentée, et se situe à 150m environ de l'A9 (contournement de Lausanne). La parcelle n°2\*\*\*\*\*, quant à elle, s'étend à l'ouest du

territoire communal; elle se situe au cœur d'un quartier résidentiel bâti de villas, à 50m environ du chemin 13\*\*\*\*\*, qui est une desserte essentiellement locale, et son environnement immédiat est également colloqué en zone d'habitation de faible densité. L'autorité intimée a cité à titre de comparaison les parcelles nos 6\*\*\*\*\*, 11\*\*\*\*\* et 8\*\*\*\*\*, dans la mesure où, à l'image de la parcelle n°2\*\*\*\*\*, celles-ci n'étaient pas bâties au moment de leur vente. Dans son rapport du 13 avril 2015, E. \_\_\_\_\_ a estimé que le site de ces trois parcelles, n'était cependant pas comparable avec celui de la parcelle n°2\*\*\*\*\*, sans toutefois s'en expliquer. La parcelle n°8\*\*\*\*\*, de 1'128m<sup>2</sup>, non construite, se trouve à l'intersection de la route 14\*\*\*\*\* et du chemin 15\*\*\*\*\*; comme la parcelle n°2\*\*\*\*\*, elle est située dans la zone d'habitation de faible densité, à l'est du territoire communal, à la sortie du village en direction du hameau 16\*\*\*\*\*. La parcelle 11\*\*\*\*\* (issue de la parcelle n°5\*\*\*\*\*, qui a été divisée), de 1'011m<sup>2</sup>, est située au 17\*\*\*\*\*, au chemin 18\*\*\*\*\*, proche de la lisière de forêt; elle est en majeure partie en zone de faible densité, un quart nord étant colloqué en zone village. Elle abrite aujourd'hui une villa de 109m<sup>2</sup> au sol. Située route 19\*\*\*\*\*, la parcelle 6\*\*\*\*\*, de 1'000m<sup>2</sup>, est elle aussi en zone de faible densité; sa situation est en tous points comparable à la parcelle n°2\*\*\*\*\*, puisqu'elle se trouve au milieu d'un quartier de villas. On ne voit guère, contrairement à l'opinion de E. \_\_\_\_\_, qui ne paraît en définitive guère convaincante, en quoi ces parcelles se distinguent, tant dans leurs commodités que leurs dégagements, de la parcelle n°2\*\*\*\*\*. Au contraire, elles constituent de meilleurs éléments de comparaison que la parcelle n°12\*\*\*\*\*. Or, on relève que ces trois parcelles ont été vendues en 2007, alors qu'elles n'étaient pas construites, à un prix se situant entre 487 fr.60 et 550 fr. le mètre carré. A cela s'ajoute la parcelle 7\*\*\*\*\*, de 1'254m<sup>2</sup>, bâtie à raison de 137m<sup>2</sup>, sise chemin 20\*\*\*\*\*, soit dans le même quartier que la parcelle n°2\*\*\*\*\*, en zone de faible densité également; or, cette parcelle s'est vendue en 2008 à 574 fr. le mètre carré. La recourante tente d'expliquer, dans ses dernières écritures, que la parcelle n°2\*\*\*\*\* ne serait pas équipée. Pourtant, de l'avis même de son expert, en audience, tel devrait être le cas s'agissant d'une parcelle située en zone de villas. En réalité, il n'y a pas lieu de douter que la parcelle soit bien équipée au sens où l'entend l'art. 19 de la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT; RS 700); il tombe sous le sens que les raccordements privés aux équipements publics pourront être réalisés selon les besoins, au moment de la construction d'une villa. Dès lors, tous ces éléments permettent de retenir, par comparaison, que le montant de 500 fr. le mètre carré correspondait effectivement au prix du marché en 2008 pour la vente d'une parcelle présentant les mêmes caractéristiques que celles de l'immeuble de la recourante. La référence faite par la recourante tant à l'indice suisse des prix à la consommation qu'à celui du coût de construction de la ville de Zurich pour démontrer que le coût d'acquisition de cet immeuble au 23 avril 2008 représenterait une valeur inférieure à 250'000 fr. s'avère par conséquent dénuée de pertinence. c) De ce qui précède, on retient que l'autorité intimée n'a en aucun cas excédé son pouvoir d'appréciation en arrêtant à 572'500 fr., soit 500 fr. le mètre carré, la valeur vénale de la parcelle n°2\*\*\*\*\*. Toutes les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice sont ainsi réunies, puisque la recourante a effectué une libéralité en faveur de son actionnaire unique, à hauteur de la réserve latente résultant de la différence entre le prix du marché (572'500 fr.) et la valeur comptable de l'immeuble transféré (250'000 fr.). Cela ne pouvait échapper à ses administrateurs, qui sont respectivement le fils et l'épouse de l'actionnaire et vivent par surcroît sous le même toit que celui-ci. C'est par conséquent à juste titre qu'une reprise de

322'500 fr. a été opérée au compte de pertes et profits de la recourante durant l'année 2008.

### **E. 3**

a) L'impôt sur le bénéfice frappe l'augmentation des fonds propres constatée durant la période fiscale (Robert Danon, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Danielle Yersin/Yves Noël [ éds ] , Bâle 2008, ad art. 57-58 LIFD n° 1, réf. citées). Le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD; 94 al. 1 let. a LI), de même que tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, tels que les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial et les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b, 2<sup>ème</sup> et

### **E. 5**

Il suit de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le sort du recours commande que la recourante en supporte les frais (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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