

# VD\_OMNI FI.2016.0004 vom 23. August 2017

VD Tribunal cantonal, 2017-08-23, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2016.0004](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0004)

FR: VD\_OMNI FI.2016.0004 du 23 août 2017

IT: VD\_OMNI FI.2016.0004 del 23 agosto 2017

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La recourante conteste la correction de ses comptes par l'ACI s'agissant du calcul du taux de conversion de ses participations entre la date d'acquisition et la date de provisionnement du risque pour perte de change. La recourante ne justifiant pas le changement de la référence pour ce calcul, l'ACI était fondée à opérer la correction contestée conformément au principe de continuité dans la présentation des comptes et du principe de détermination matériel (consid. 1). La recourante conteste le traitement de sa provision sur participation au regard du principe de l'imposition selon la capacité contributive, étant en situation de perte globale sur la période fiscale considérée. Il ressort toutefois des dispositions légales applicables que s'agissant d'une société avec statut de société de base, les pertes subies sur des participations ne peuvent être compensées qu'avec des rendements ou des bénéfices provenant de celles-ci. Pas d'inégalité de traitement avec les sociétés taxées ordinairement, vu la différence de statut. Le changement de statut de l'imposition selon les résultats de la société nuirait gravement à la sécurité du droit. Pour le surplus, sur l'ensemble des périodes fiscales concernées, la recourante a néanmoins engrangé des bénéfices, de sorte que la décision entreprise ne viole pas le principe de l'imposition selon la capacité contributive (consid. 2). Rejet du recours.

## Erwägungen

### E. 1

Dans un premier temps, la recourante se plaint de la violation du principe de détermination. Selon elle, l'ACI se serait écartée sans motif des états financiers statutaires dûment audités et en respectant le principe de prudence (provisionnement du risque de change). a) Selon l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. L'art. 58 al. 1 let. a LIFD précise que le bénéfice net imposable comprend: "a. le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent; b. 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, tels que: - les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés; - les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial; - les versements aux fonds de réserve; - la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés; - les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial; c. 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. Le transfert à l'étranger du siège, de l'administration, d'une entreprise ou d'un établissement stable est assimilé à une liquidation." L'art. 63 al. 1

let. b et c LIFD autorise quant à lui la comptabilisation de provisions pour les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs, ainsi que pour les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice. En effet, conformément au principe de prudence, une personne soumise à l'obligation de tenir des comptes doit prendre des mesures pour anticiper des événements qui auront un impact négatif sur son résultat ou qui menace de le faire. La constitution de provisions a ainsi pour effet, si elle est reconnue par l'autorité fiscale en vertu du principe de détermination, de grever le résultat de l'exercice et de diminuer le bénéfice net imposable, donc l'impôt sur le bénéfice que devra payer le contribuable. Ces dispositions de la LIFD ont leur pendant dans la législation cantonale dont le contenu est quasi-identique (art. 93, 94 al. 1 et 100 al. 1 let. b et c LI).

b) Pour déterminer le bénéfice imposable d'une personne morale, le droit suisse a opté pour le principe de détermination, en ce sens qu'il n'existe en principe qu'un seul jeu de comptes, les comptes commerciaux, qui sont déterminants pour le droit fiscal (Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4<sup>ème</sup> édition, Bâle 2012, p. 223 ss et la jurisprudence citée). Ce principe n'est toutefois pas absolu, l'autorité de taxation pouvant opérer certaines retouches fondées sur des règles correctrices de droit fiscal qui permettent à certaines conditions de prendre en compte des valeurs qui s'écartent de celles ressortant des comptes commerciaux. Dans ce sens, le principe de détermination revêt un caractère relatif (Thierry Obrist, *Introduction au droit fiscal suisse*, Bâle 2015, N 240, p. 195). Sous un angle formel, le principe de détermination signifie que le bénéfice imposable se fonde sur les comptes commerciaux tels qu'établis concrètement par la personne morale assujettie; c'est-à-dire que les choix opérés par le contribuable, dans les limites du droit commercial, sont déterminants pour la décision de taxation et lient l'autorité fiscale, de même que le contribuable lui-même (Robert Danon, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2017, LIFD, Danon, N 70 ad art. 57-58; Obrist, op. cit., N 241, p. 195). Sous l'angle matériel, cela signifie que les règles régissant le droit comptable trouvent également application en droit fiscal. En conséquence, des comptes commerciaux qui ne respectent pas les normes et les principes comptables ne sont pas déterminants pour le droit fiscal et seront corrigés dans le but de remettre les comptes commerciaux en harmonie avec le droit commercial (ATF 141 II 83, consid. 3.3; Obrist, op. cit., N 242, p. 195). On admet que les autorités fiscales peuvent dans ces cas procéder d'office à des corrections de bilan (Oberson, op. cit., p. 224).

c) En l'espèce, il n'est pas contesté que la recourante était fondée à comptabiliser une provision pour perte de change dans ses comptes de la période fiscale 2010, conformément au principe de prudence. Il n'est pas non plus litigieux que ce sont les jeux de comptes révisés, soit ceux du 28 novembre 2011 qui ont été pris en considération. Seul doit être tranché le point de savoir si l'ACI pouvait opérer la correction du montant de la provision en fonction du taux de change retenu. Afin de justifier la correction des comptes, l'ACI se prévaut du principe de continuité dans la présentation et l'évaluation ancré à l'art. 662a al. 2 CO, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012, principe ayant la même importance que celui de la prudence invoqué par la recourante pour justifier le montant de sa provision. Il ressort des comptes de la recourante pour la période fiscale 2005 que le taux de conversion des participations achetées le 1<sup>er</sup> avril 2005 pour un montant de EUR 18'253'120 correspond à celui de l'AFC le jour de la clôture des comptes annuels de la recourante, soit le 30 septembre 2005, à savoir EUR 1 = CHF 1.56730 (28'608'115/18'253'120). Quoi qu'elle en dise, la recourante n'établit pas l'utilisation d'une autre méthode (cf. courrier électronique du 21 avril 2015 du mandataire de la recourante à l'ACI). Ces participations sont demeurées au bilan à la même valeur jusqu'au 30 septembre 2010. C'est dans son deuxième jeu de

comptes du 28 novembre 2011 produits à l'appui d'une nouvelle déclaration d'impôt du 12 janvier 2012 que la recourante a comptabilisé la provision pour perte de change litigieuse en retenant le taux de conversion du site [www.oanda.com](http://www.oanda.com) au 30 septembre 2010. La recourante ne justifie pas le changement de référence pour le calcul du taux de conversion de ses participations entre la date de l'acquisition et la date du provisionnement du risque pour perte de change. C'est à tort qu'elle considère qu'un provisionnement plus élevé du risque de change selon le site [www.oanda.com](http://www.oanda.com) serait conforme au principe de prudence, puisqu'à la date de l'établissement des nouveaux comptes (28 novembre 2011) et du dépôt de la deuxième déclaration d'impôts pour la période fiscale 2010 (12 janvier 2012), la recourante avait procédé à la vente des participations en question au même prix que celui pratiqué lors de leur acquisition le 1<sup>er</sup> avril 2015, de sorte que la société n'a finalement pas enregistré de perte, mais au contraire un bénéfice, lors de la période fiscale 2011. Ce fait, qui lui était donc connu lors de la constitution de la provision litigieuse, ne justifiait pas une surévaluation du risque de change au 30 septembre 2010. Par conséquent, l'ACI était fondée à opérer la correction contestée conformément au principe de continuité dans la présentation des comptes et du principe de détermination matériel. Cette correction amène le montant de la provision à 4'092'350 fr. (taux de l'AFC au 30 septembre 2010: EUR 1 = CHF 1.3432) au lieu de 4'650'202 fr. (taux du site [www.oanda.com](http://www.oanda.com) au 30 septembre 2010: EUR 1 = CHF 1.3287). Il en résulte que la décision entreprise ne viole pas le principe de détermination et doit être confirmée sur ce point.

## **E. 2**

Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont l'activité commerciale est essentiellement orientée vers l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire, paient l'impôt sur le bénéfice conformément à l'alinéa 1. Les autres recettes de source étrangère, mentionnées à l'alinéa 1, lettre c, sont imposées selon l'importance de l'activité commerciale exercée en Suisse." Cette disposition reprend mot pour mot l'art. 28 al.

## **E. 3**

Le recours doit par conséquent être rejeté et la décision sur réclamation de l'ACI du 17 décembre 2015 (ICC et IFD période fiscale 2010) confirmée. Les frais de justice seront mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 45, 49 al. 1, 91 et 99 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; RSV 173.36). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55, 56 al. 3, 91 et 99 LPA-VD).

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