

VD_OMNI FI.2019.0192 vom 25. September 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-09-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0192

FR: VD_OMNI FI.2019.0192 du 25 septembre 2020

IT: VD_OMNI FI.2019.0192 del 25 settembre 2020

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Reprises, dans le bénéfice d'une société, de prestations d'honoraires facturées par une société proche, ainsi que la valeur d'un brevet cédé pour le prix symbolique de 1 franc à une société proche. La première reprise est annulée, en l'absence d'indices suffisants permettant d'établir que la société chargée du mandat n'a fourni aucune contre-prestation (consid. 3). La seconde reprise est confirmée, la recourante échouant à démontrer que le brevet cédé avait perdu toute valeur lors de son transfert à une société proche. L'autorité intimée a par ailleurs à juste titre déterminé le prix de la transaction selon la méthode du coût majoré (dépenses encourues plus l'application d'une marge de 10%) (consid. 4). L'autorité intimée a refusé à tort de restituer les acomptes versés par la recourante pour la période fiscale 2003, atteinte par la prescription absolue du droit de taxer. La décision qui constate qu'aucun impôt n'est dû en raison de la prescription doit être assimilée à une décision de taxation définitive fixant l'impôt dû à zéro. Lorsqu'aucun impôt n'est dû, les montants versés sur une base provisoire doivent être restitués, tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC. Recours partiellement admis. Recours au TF admis (2C_894/2020 du 27 janvier 2022).

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

juin 2014 consid. 5.5 et les références). Dans le domaine des prestations appréciables en argent, le fardeau de la preuve se répartit comme suit: les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante; si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (ATF 138 II 57 consid. 7.1 p. 66; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 précité; arrêts TF 2C_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.4; 2C_927/2013 21 mai 2014 consid. 5.4, in RDAF 2014 II 463).

Cependant, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus (ATF 137 III 226 consid. 4.3 p. 235; arrêts TF 2C_49 et 70/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.2.4; 2C_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.4; 2C_445/2015 du 26 août 2016 consid. 7.1).

E. 3

En relation avec la période fiscale 2007, l'autorité intimée a repris, dans le bénéfice imposable de la recourante, les honoraires versés à la société F. _____, à concurrence de 155'059 fr. le 1^{er} juin 2007. La comptabilisation de cette charge est liée à une facture n° 200'101'2007 du 12 mai 2007 adressée à A. _____, à teneur de laquelle F. _____ assume un mandat d'étude de faisabilité, qui porte notamment sur la maintenance et la mise à jour de base de données, le système de gestion clients, la programmation et le développement Script, l'étude de conversion des systèmes et le transfert de technologie. Le prix pour ce mandat a été fixé de manière forfaitaire à 21'400 fr. a) Pour l'autorité intimée, F. _____ n'était pas en mesure d'offrir les services qu'elle s'est engagée à fournir, la société ayant été inscrite au registre du commerce la veille et n'était alors dotée d'aucun autre actif que les liquidités liées à l'apport de 100'000 fr. au capital-actions. Par ailleurs, la proximité entre la recourante et la société F. _____ serait démontrée par le fait que B. _____ était, à l'époque de l'établissement de la facture du 12 mai 2007, actionnaire unique et administrateur avec signature individuelle de ces deux sociétés. Au moment du paiement de cette facture, il n'était certes plus actionnaire de A. _____, mais en était toujours l'administrateur avec pouvoir d'engager la société par sa signature individuelle. Compte tenu de l'ampleur du mandat, l'autorité intimée considère qu'il est peu crédible qu'une société tierce indépendante s'engage sur la base d'une seule description sommaire du mandat d'étude de faisabilité. Elle relève par ailleurs qu'il n'existe pas d'autre pièce susceptible d'établir l'ampleur du mandat assumé par F. _____, alors que les deux sociétés concernées devaient conserver la documentation y relative durant dix ans, soit jusqu'en 2017, soit bien après la survenance du présent litige, qui trouve son origine dans la taxation relative à la période fiscale 2007 effectuée en 2010. L'attestation établie le 25 avril 2019 par B. _____, au nom de F. _____, ne permettrait pas de prouver l'existence et le bien-fondé de la charge revendiquée. Les explications qu'elle contient concernent en effet la " facture 200175 " relative à un " mandat de maintenance informatique ", précisant qu'il avait consisté à fournir le programme d'offres universel ***** que la société aurait développé. La recourante relève que F. _____ pouvait remplir son mandat sans avoir de substance particulière, dans la mesure où la majeure partie de l'activité requise se déroulait dans les locaux de la recourante. Elle relève par ailleurs que les prestations fournies par F. _____ au cours de l'année 2008 n'ont donné lieu à aucune reprise. S'agissant de l'ampleur des tâches réalisées, elle relève avoir prouvé celle-ci au moyen de l'attestation du 25 avril 2019 et du descriptif du logiciel *****. La société F. _____ n'avait pas encore développé le logiciel lors de la demande d'acomptes du 12 mai 2007, cette prestation étant justement visée par le mandat. Elle soutient qu'il ne peut lui être fait le reproche de n'avoir pas conservé les pièces relatives aux honoraires versés en 2007, compte tenu de l'écoulement du délai de dix ans du Code des obligations. b) Certes, il existe une certaine proximité entre F. _____ et la recourante puisque ces sociétés étaient domiciliées à la même adresse et avaient des liens personnels. La recourante ne le conteste au demeurant pas. En outre, au moment de l'établissement de la facture du 12 mai 2007, F. _____ venait d'être constituée et n'était dotée que des liquidités libérées lors de la création de la société. Ces éléments ne sont toutefois pas suffisants pour retenir l'absence de

contre-prestation pour le montant de 155'059 fr. que la recourante a comptabilisé dans ses charges. A suivre l'autorité intimée, la facture du 12 mai 2007 tendrait à démontrer l'absence de contre-prestation de la part de F._____. Certes, il peut paraître surprenant qu'une facture pour un montant relativement important énonce de manière sommaire cinq objets d'un mandat d'étude de faisabilité. Toutefois, on ne saurait totalement exclure que des mandats de ce type puissent exister dans le secteur informatique où ces deux sociétés sont actives. Il résulte en outre du dossier que le mandat en faveur de la recourante, s'il était d'une certaine importance, ne représentait pas l'essentiel du chiffre d'affaires de F._____ pendant l'année 2007, mais une part de moins de 10%. Dans ces circonstances, l'autorité intimée ne pouvait pas considérer qu'il existait une disproportion entre les prestations fournies par F._____ et le montant acquitté par la recourante. Il est donc sans incidence que la recourante n'ait pas pu démontrer, notamment par des pièces supplémentaires qu'elle prétend ne pas avoir conservé, l'ampleur de l'activité déployée par F._____. Il s'ensuit que le recours doit être admis sur ce point et la cause renvoyée à l'autorité intimée pour qu'elle fixe les éléments imposables pour la période fiscale 2007 sans tenir compte de la reprise de 155'059 fr. correspondant aux prestations de F._____.

E. 4

En relation avec la période fiscale 2009, l'autorité intimée a repris, dans le bénéfice imposable de la recourante, la valeur d'un brevet (projet "*****") que la recourante a cédé à la société G._____ pour le prix symbolique de 1 franc. Elle a considéré que la valeur vénale de cet actif correspondait aux frais de recherche et développement, ainsi qu'aux frais d'un cabinet de conseils en propriété intellectuelle encourus en 2007 (22'639,05 fr.) et en 2008 (137'392 fr.). Un business plan de G._____ précise que la recourante a dépensé une somme de 225'570 fr. pour le développement du projet. C'est ce montant que l'autorité intimée a repris dans le bénéfice imposable de la recourant et auquel elle a ajouté une marge estimée à 10%. La recourante considère que cette valeur ne correspond pas à la valeur vénale du brevet, la technologie brevetée étant inexploitable par G._____. a) La recourante ne conteste pas avoir dépensé au minimum une somme de 225'570 fr. pour développer le brevet "*****". Elle ne conteste pas non plus sa proximité avec la société G._____. En consultant la base de donnée Swissreg (www.swissreg.ch), qui répertorie notamment les brevets déposés en Suisse et au niveau mondial, on constate que A._____ n'a formulé qu'une demande de brevet le 3 octobre 2007, intitulée "procédé et dispositif pour mesurer et enregistrer divers paramètres physiques liés à un événement sur un véhicule" (fascicule du brevet accessible avec le lien suivant: *****). Le brevet y relatif a été délivré le 30 avril 2013 et a été radié le 31 octobre 2016 suite à l'absence de paiement de l'annuité (*****). Les autres brevets ont été déposés directement par G._____ (*****), soit en particulier les demandes déposées le 16 février 2009 et le

E. 5

Il convient encore d'examiner la question de l'éventuelle restitution des montants versés par la recourante pour la période fiscale 2003. a) La recourante critique la décision attaquée dans la mesure où celle-ci refuse la restitution des montants versés à titre d'acomptes en 2003. Elle se réfère en particulier à un arrêt du Tribunal fédéral (arrêt TF 2C_586/2017 du 30 novembre 2018) dans lequel celui-ci a confirmé la restitution d'acomptes perçus par le fisc neuchâtelois pour des années fiscales pour lesquelles la prescription du droit de taxer était intervenue. Pour sa part, l'autorité intimée soutient que la créance d'impôt existe indépendamment de la décision de taxation si bien qu'une fois prescrite, elle subsisterait en

tant qu'obligation naturelle; la recourante ne pourrait dès lors réclamer la restitution des montants versés. Elle considère en substance que l'arrêt précité concernait une situation différente dans la mesure où les décisions de taxation avaient été rendues après le délai de prescription absolue alors qu'en l'espèce celle-ci est intervenue en cours de procédure de réclamation. b) Selon l'art. 162 al. 1 LIFD, l'impôt fédéral direct est perçu sur la base de la taxation. Lorsque la taxation n'est pas encore effectuée au terme d'échéance (1^{er} mars de l'année civile qui suit l'année fiscale; cf. art. 161 LIFD et art. 1 de l'ordonnance du Département fédéral des finances (DFF) sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct, du 10 décembre 1992 [OEI; RS 642.124]), l'impôt est perçu à titre provisoire. Il est fixé sur la base de la déclaration ou sur celle de la taxation précédente ou encore selon une estimation du montant dû. Les montants perçus en trop sont restitués (art. 162 al. 3 LIFD). La LHID étant muette s'agissant de la perception et de la restitution de l'impôt, la perception d'acomptes versés en vue de s'acquitter des impôts cantonaux et communaux et leur restitution relèvent uniquement du droit cantonal (arrêt TF 2C_586/2017 précité, consid. 2.3). A cet égard, l'art. 219 LI prévoit que l'impôt des personnes morales est perçu sur la base de la décision de taxation ou, à ce défaut, d'un calcul provisoire (al. 1). En cas de réclamation et de recours, l'impôt est dû sur les éléments déclarés ou admis par le contribuable (al. 2). Selon l'art. 220 LI, des acomptes, arrêtés sur la base de la dernière taxation, des acomptes de la période fiscale précédente ou sur une estimation des impôts dus, doivent être acquittés sur l'impôt sur le bénéfice et sur le capital, ainsi que l'impôt minimum dus pour la période fiscale. Un décompte final intervient pour chaque période fiscale sur la base de la taxation; le cas échéant, l'autorité fiscale peut notifier un acompte supplémentaire fondée sur un calcul provisoire de l'impôt (art. 220 al. 3 LI). Quant à l'art. 225 LI, qui traite de la restitution lorsque le montant dû est inférieur au montant perçu, il a la teneur suivante : " Art. 225 Restitution: montant dû inférieur au montant perçu 1 Lorsque l'impôt, ou l'amende, dû sur la base d'une décision définitive et exécutoire est inférieur au montant perçu conformément aux articles 216 à 221, la différence est restituée au contribuable. 2 La restitution est effectuée: a. en principe par inscription au crédit du contribuable au titre d'avance selon l'article 226; b. par remboursement, lorsque le contribuable en fait la demande et pour autant qu'aucun impôt ne soit dû. 3 Le montant à restituer porte intérêt au taux fixé par le Conseil d'Etat dès le paiement et jusqu'à la restitution selon l'alinéa 2. Les articles 217a, alinéa 3 et 221, alinéa 2 sont réservés. c) En l'espèce, la période fiscale 2003 a fait l'objet d'une décision de taxation de l'OIPM du 7 mars 2007 contre laquelle la recourante a déposé une réclamation contestant la reprise des primes LPP et des charges salariales excessives mais admettant d'autres éléments (reprises de parts privées sur véhicules). En cours de procédure de réclamation, soit le 29 juin 2010, l'OIPM a adressé à la recourante un calcul de l'impôt 2003 dû sur la base des éléments déclarés ou admis comportant un solde dont la recourante s'est acquitté. La prescription absolue du droit de taxer est intervenue tant en ce qui concerne l'IFD (art. 120 al. 4 LIFD) qu'en ce qui concerne l'ICC quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 47 al. 1 LHID; art. 170 al. 4 LI), soit le 31 décembre 2018, alors que la procédure de réclamation était toujours pendante, ce qui n'est au demeurant pas contesté par les parties. La réclamation est une voie de droit ordinaire, complète (" vollkommen ") et réformatoire; elle a pour effet d'empêcher l'entrée en force de la décision de taxation (TF arrêt 2C_832/2008 du 4 mai 2009 consid. 2; Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in Commentaire romand, n. 1 ad art. 132 LIFD; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bâle 2015, n. 7 ad art. 132 LIFD). L'autorité saisie de la réclamation peut revoir l'ensemble des éléments de la

décision de taxation (Locher, op. cit., n. 8 ad art. 132 LIFD). La réclamation a les mêmes effets en matière d'impôt cantonal direct (art. 48 LHID; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in Zweifel/Beusch (édit), n. 1 ad art. 48 StHG). En l'occurrence, dès lors que la prescription est intervenue en cours de procédure de réclamation, la décision de taxation du 7 mars 2007 aurait dû être annulée. Cela a également pour conséquence qu'aucun impôt n'est dû par la recourante pour la période considérée. Lorsqu'aucun impôt n'est dû pour une période fiscale donnée, il résulte tant de l'art. 162 al. 3 LIFD en ce qui concerne l'IFD que de l'art. 225 LI s'agissant de l'ICC que les montants versés par le contribuable sur une base provisoire doivent être restitués (cf. TF arrêt 2C_586/2017 du 30 novembre 2018, consid. 4.4).

Contrairement à ce que retient la décision attaquée, il ne résulte pas de ces dispositions qu'il en irait différemment lorsque c'est en raison de la prescription du droit de taxer qu'aucun impôt n'est dû. Le texte de l'art. 162 LIFD comme celui de l'art. 225 LI ne permettent pas de faire des distinctions selon le motif pour lequel le contribuable ne doit pas payer d'impôt et il n'existe pas d'indice pour s'écarter en l'espèce d'une interprétation littérale. De ce point de vue, la décision qui constate qu'aucun impôt n'est dû en raison de la prescription doit être assimilée à une décision de taxation définitive fixant l'impôt dû à zéro (dans le même sens: TF arrêt 2C_586/2017 du 30 novembre 2018, consid. 4.4). L'interprétation de l'autorité intimée aurait de surcroît pour conséquence que le contribuable qui n'a pas satisfait à son obligation d'acquitter l'impôt provisoire serait en définitive mieux traité que celui qui s'y est conformé. Il n'y a pas lieu non plus d'appliquer par analogie à l'obligation de restitution de l'autorité fiscale l'art. 63 al. 2 CO selon lequel ce qui a été payé pour acquitter une dette prescrite ou pour accomplir un devoir moral ne peut être répété. En effet, les art. 162 LIFD et 225 LI doivent être considérés comme exhaustifs en ce sens qu'ils contiennent une réglementation complète de l'obligation de restitution de la collectivité publique. Il appartenait dès lors cas échéant au législateur de prévoir expressément que les montants versés ne donnaient pas lieu à restitution en cas de prescription du droit de taxer (cf. TF arrêt 2C_586/2017 précité où le TF avait toutefois confirmé, sous l'angle de l'arbitraire, l'application par le Tribunal cantonal neuchâtelois des dispositions sur l'enrichissement illégitime à l'obligation de restituer en constatant que l'application des dispositions de la loi cantonale aboutissait au même résultat). Il n'y a dès lors pas lieu de trancher ici la question de savoir si une créance fiscale prescrite subsiste comme une obligation naturelle au sens de l'art. 63 al. 2 CO ou si elle doit être considérée comme étant inexistante (cette question est par ailleurs controversée : cf. ATF 133 II 366 consid 3.3, traduit in JdT 2007 II 54 et réf. citées; Michael Beusch, in Zweifel/Beusch (édit.), n. 20 ad art. 120 DBG). Contrairement à ce que soutient l'autorité intimée, il est en outre sans incidence sur son obligation de restituer que la recourante se soit acquitté non seulement d'acomptes pendant l'année fiscale 2003 mais également d'un montant complémentaire sur la base du calcul d'impôt envoyé par l'OIPM le 29 juin 2010. Certes, le droit cantonal (art. 219 al. 2 LI pour les personnes morales; art. 216 al. 2 LI pour les personnes physiques) prévoit qu'en cas de réclamation et de recours, l'impôt est dû sur les éléments déclarés ou admis par le contribuable. Cette disposition, qui doit être interprétée de manière conforme au droit fédéral (art. 49 Cst.), ne saurait toutefois avoir pour effet de permettre une entrée en force partielle de la décision de taxation, ce qui serait contraire à la nature même de la réclamation. On ne saurait donc inférer du paiement des montants correspondant aux éléments déclarés ou admis – comme d'ailleurs pour les acomptes – que la recourante aurait renoncé à en demander la restitution. En effet, à ce moment-là, la décision de taxation, qui faisait toujours l'objet d'une réclamation, n'était pas entrée en force. Le paiement opéré sur la base de l'art. 219 al. 2 LI

correspond donc à celui d'un impôt perçu à titre provisoire qui doit être restitué s'il s'avère au final qu'il n'est pas dû. Il résulte de ce qui précède que l'autorité intimée a rejeté à tort la demande de la recourante de lui restituer les montants versés à titre d'avances pour l'année fiscale 2003, soit 8'011 fr. 50 pour l'ICC et 3'009 fr. pour l'IFD. Il appartiendra en outre à l'autorité intimée de calculer le montant des intérêts moratoires auxquels a droit la recourante.

E. 6

Le recours doit ainsi être partiellement admis. La décision attaquée est réformée en ce sens que les acomptes versés par la contribuable en relation avec la période fiscale 2003, tant pour l'IFD que pour l'ICC, lui sont restitués. Elle est confirmée pour le surplus. Un émolument réduit est mis à la charge de la recourante, qui succombe partiellement (art. 49 LPA-VD). La recourante, qui obtient par ailleurs partiellement gain de cause avec l'assistance d'un mandataire professionnel, a droit à des dépens réduits (art. 55 LPA-VD).

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