

VS_GERICHTE F1 24 33 vom 5. November 2024

VS Kantonsgericht, 2024-11-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_33

FR: VS_GERICHTE F1 24 33 du 5 novembre 2024

IT: VS_GERICHTE F1 24 33 del 5 novembre 2024

Regeste

F1 24 33 (CCR 2022/46) ARRÊT DU 5 NOVEMBRE 2024 Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit fiscal Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge,
Christian Salamin, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière, en la cause X _____ SA,
recourante, représentée par Y _____ SA, contre COMMISSION D'IMPÔT DES
PERSONNES MORALES, autorité attaquée (Impôt sur le bénéfice et le capital des
personnes morales, période fiscale 2019) recours contre la décision sur réclamation du 29
juillet 2022

Erwägungen

E. 1

Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022- 102),
la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des
autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA). Il lui appartient par conséquent de statuer sur
le recours du 1er septembre 2022, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par
la CCR.

E. 2.1

La recourante a agi en temps utile et dans les formes requises auprès de l'autorité
compétente (art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ;
art. 150 LF). Son recours est de ce point de vue recevable. Il convient toutefois d'examiner
la recevabilité de ses conclusions, attendu que celles-ci tendent à une modification du
capital imposable, alors que le dispositif de la décision attaquée déclarait la réclamation
irrecevable, et que, si elles devaient être agréées, la recourante verrait sa charge fiscale
augmentée.

E. 2.2

Un recours formé à l'encontre d'un prononcé d'irrecevabilité ne peut porter que sur cette
seule question, à l'exclusion de tout aspect touchant au fond de l'affaire (arrêt du Tribunal
fédéral 2C_67/2022 du 17 février 2022 consid. 4.5 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/
ROHNER, Handkommentar zum DGB, 4ème éd. 2023, n° 44 ad art. 140 LIFD). Dans le
cas particulier, la CIPM a certes déclaré la réclamation irrecevable au chiffre II du dispositif
de la décision attaquée. L'on constate qu'elle a toutefois traité matériellement de la
correction de bilan opérée par le fisc (cf. ch. 1 des considérants). A la faveur du chiffre I du
dispositif, elle a même établi une nouvelle taxation arrêtant le capital imposable à

- 9 - 8'685'757 fr. au lieu de 167'25'757 fr. « en prenant en considération l'actif fictif en
réserve latente négative ». L'autorité précédente est donc, en réalité, bien entrée en matière
sur la réclamation. L'on ne saurait dès lors retenir que le prononcé attaqué se limite à une

décision d'irrecevabilité, ainsi que l'objecte à juste titre la recourante. Partant, sa conclusion visant une modification du capital imposable est en soi recevable, tandis que celle tendant à ce que la réclamation soit déclarée recevable (cf. mémoire complémentaire du 25 octobre 2022) apparaît sans objet.

E. 2.3.1

Selon l'art. 44 al. 1 let. a LPJA, applicable par le renvoi des art. 150 al. 3 LF et 80 al. 1 let. c LPJA, a qualité pour recourir quiconque est atteint par la décision et a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée. En matière fiscale, l'intérêt digne de protection du contribuable est manifeste lorsque celui-ci s'oppose à une taxation qu'il considère comme surfaite. Cet intérêt peut toutefois également être donné en présence d'une conclusion tendant à une augmentation des éléments imposables, par exemple lorsque son admission entraînera une charge fiscale moins importante dans le futur ou lorsque cela permet au contribuable d'éviter l'ouverture d'une procédure de rappel ou de soustraction d'impôt (CASANOVA/DUBEY, in : AUBRY GIRARDIN/NOËL [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, n° 18 ad art. 140 LIFD ; StE 2005 B 96.21 Nr. 13).

E. 2.3.2

En l'occurrence, la CIPM a procédé à une correction du bilan commercial de la recourante en raison de la comptabilisation d'un « actif fictif », ce qui l'a amenée à arrêter le capital imposable à 8'685'757 francs. Certes, la recourante réclame une augmentation de sa charge fiscale pour la période litigieuse puisqu'elle a conclu à ce que le capital imposable soit arrêté à 9'837'086 fr., conformément à sa déclaration d'impôt. La correction de bilan opérée par le fisc entraînera toutefois également des conséquences lors d'exercices ultérieurs, lors de l'amortissement de l'actif fictif dans le bilan commercial. En effet, la valeur de cet actif ayant été réduite dans le bilan fiscal, tout amortissement opéré à concurrence de cette réduction dans les comptes commerciaux ne pourra pas être porté en déduction du bénéfice imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_116/2021 du 8 juillet 2021 consid. 7.1 ; DANON, in : AUBRY GIRARDIN/NOËL [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, n° 232 ad art. 58 LIFD). De même, en cas de vente de l'immeuble, le gain en capital imposable sera constitué par la différence entre le prix de vente et la valeur du bien corrigée (à la baisse) dans le bilan fiscal (RDAF 2012 II 589, p. 599 ; DANON, op. cit., n° 232 ad art. 58 LIFD). Ainsi, l'admission des griefs de la recourante, qui s'oppose à la correction opérée, pourrait

- 10 - entraîner une charge fiscale moins importante dans le futur. Son intérêt à l'admission du recours doit donc être admis.

E. 3

La recourante conteste la correction de bilan opérée par le fisc s'agissant de la valeur de ses parts de PPE sur la parcelle n° xxx de la commune de A _____, invoquant une violation du principe de l'autorité du bilan commercial.

E. 3.1

Selon l'art. 29 al. 1 LHID, l'impôt sur le capital a pour objet le capital propre. S'agissant des sociétés de capitaux, le capital propre imposable comprend le capital- actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés (art. 29 al. 2 let. a LHID). Les art. 94 et 95 al. 1 LF correspondent à ces

dispositions. A ce titre, le bilan commercial établi selon les règles du droit commercial est en principe déterminant. En effet, le principe du caractère déterminant du bilan commercial découlant de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD s'applique également aux impôts cantonaux, y compris à l'impôt sur le capital (arrêt du Tribunal fédéral 2C_119/2018 du 14 novembre 2019 consid. 3.3). Toutefois, si le bilan commercial est en contradiction avec des prescriptions impératives du droit commercial, les autorités fiscales sont tenues de le corriger (ATF 141 II 83 consid. 3.1).

E. 3.2

Selon l'art. 960a al. 1 CO, les actifs peuvent être évalués lors de leur première saisie au maximum à leur coût d'acquisition ou de fabrication. Lors de l'évaluation ultérieure, ils ne peuvent en principe pas être évalués à un prix supérieur à leur coût d'acquisition ou de revient (art. 960a al. 2 CO). Les taux d'évaluation des actifs sont toutefois limités vers le haut non seulement par les coûts d'acquisition, mais aussi par la valeur que l'actif représente pour l'entreprise. Lorsque des indices concrets laissent supposer que des actifs sont surévalués, les valeurs doivent être vérifiées et, le cas échéant, adaptées (art. 960 al. 3 CO). Ainsi, l'obligation d'adapter immédiatement la valeur comptable d'un actif n'existe pas seulement lorsque sa valeur devient inférieure aux coûts d'acquisition au fil du temps, mais aussi lorsque sa valeur est durablement inférieure aux coûts d'acquisition dès l'origine (ce qu'on appelle une « non-valeur ») (arrêts du Tribunal fédéral 9C_261/2023 du 3 août 2023 consid. 5.2, 2C_1019/2020 du 29 décembre 2022 consid. 3.3). Il y a notamment inscription d'une non-valeur (actif fictif) au bilan lorsqu'une société acquiert un actif de l'actionnaire ou d'une personne proche à un prix surfait. La correction s'opère par le biais d'une réduction de l'actif concerné, d'une part, et par la création d'une réserve négative au passif du bilan fiscal d'autre part : il s'agit d'ignorer l'actif fictif à concurrence de la non-valeur. Ainsi, en matière d'impôt cantonal sur le capital, les fonds

- 11 - propres imposables sont réduits dans cette mesure (RDAF 2012 II 589, p. 599 ; DANON, art. 58 LIFD n° 232 s. ad art. 58 LIFD). Ces principes s'appliquent également aux actes juridiques entre sociétés sœurs. En effet, en droit fiscal harmonisé, celles-ci doivent aussi satisfaire au principe de la comparaison entre tiers. Dès lors, il n'est pas possible pour l'ayant droit économique d'une société de transférer une non-valeur à sa société sœur et d'exiger pour cela un prix supérieur à sa valeur économique (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_630/2021 et 2C_631/2021 du 17 mai 2022 consid. 2.4.3 et 2.4.4). L'existence d'un actif fictif a ainsi été retenue s'agissant d'une société qui avait vendu à sa société sœur une participation dans une société tierce insolvable ; il a été jugé que la transaction n'aurait pas pu être réalisée de la même manière avec une tierce personne éloignée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_630/2021 et 2C_631/2021 précité consid. 3.3.1).

E. 3.3.1

En l'occurrence, les quotes-parts de PPE de la recourante (totalisant 498/1000èmes) figuraient à son bilan pour une valeur de 18 millions de fr., ce qui correspond au montant qu'elle a payé au moment de l'acquisition de la parcelle en copropriété avec sa société sœur (sur un prix d'achat total de 20 millions de fr.). Le fisc a réduit ce montant à 9'960'000 fr. au motif qu'il ne correspondait pas à la valeur vénale des parts de copropriété de la recourante, qui équivalait selon lui à 498/1000èmes du prix d'achat total de la parcelle.

E. 3.3.2

Cette correction de bilan ne peut toutefois pas être justifiée par la somme des quotes-parts de copropriété de la recourante. En effet, à la fin de la période fiscale litigieuse, la part de 498/1000èmes de la recourante sur la parcelle n° xxx ne consistait pas en une part de copropriété simple, mais en une série de lots de PPE constitués par leur inscription au registre foncier le 5 novembre 2018, soit 18 lots sur un total de 21. La décision attaquée fait abstraction de cet élément. Il convient à cet égard de rappeler que les quotes-parts d'une PPE ne déterminent pas la valeur vénale des parts d'étage, cette dernière n'influençant leur établissement qu'indirectement (ATF 116 II 55 consid. 5b ; WERMELINGER, La propriété par étages, Commentaire des articles 712a à 712t du Code civil suisse, 4ème éd. 2021, n° 28 et 31 ad art. 712e CC ; AMOOS PIGUET, in : PICHONNAZ/FOËX/PIOTET [édit.], Commentaire romand, Code civil II, 2ème éd. 2016, n° 2 ad art. 712e CC). Elles se rapportent en effet aux droits et obligations qui reviennent à chacun des propriétaires d'étages en relation avec l'immeuble et peuvent être fixées sur la base de critères quantitatifs (surface, volume, etc), ou qualitatifs (emplacement, vue, accès, disposition, etc) (ATF 116 II 55 consid. 5a et 5c ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_35/2008 du 13 juin 2008 consid. 4.2; WERMELINGER, op.cit., n° 1 ss et 33 ss ad art.

- 12 - 712e CC ; AMOOS PIGUET, op. cit., n° 1 et 5 ad art. 712e CC). Les propriétaires d'étages disposent à cet égard d'un large pouvoir d'appréciation (ATF 116 II 55 consid. 5b ; AMOOS PIGUET, op. cit., n° 5 ad art. 712e CC). Le seul fait que la totalité des quotes-parts de PPE de la recourante (498/1000èmes) diffère de la part du prix d'achat dont elle s'est acquittée (9/10) ne suffit pas pour retenir que ce prix ne correspondait pas à la valeur vénale des lots de PPE et opérer une correction de bilan. Le fisc a également fait valoir que la valeur du terrain au 31 décembre 2019 ne pouvait découler des immeubles qui y seraient érigés ultérieurement. Or, il ressort de la déclaration d'impôt de la recourante et des comptes annexés que la valeur de 18 millions de fr. activée au bilan ne comprenait pas le montant des travaux, comptabilisé séparément pour une valeur de quelque 16,5 millions de fr. (p. 101 et 103 du dossier du SCC).

E. 3.3.3

Le dossier ne contient pas non plus d'autre élément permettant d'affirmer que le montant de 18 millions de fr. comptabilisé par la recourante ne correspondait pas à la valeur vénale de ses parts de PPE au 31 décembre 2019, ni que cette valeur se montait en réalité à 9'960'000 francs. Certes, l'immeuble a été acquis par des sociétés sœurs détenues par les mêmes actionnaires et à des parts de copropriété pratiquement identiques, alors que la part du prix d'achat payée par la recourante – 18 millions de francs –, était nettement plus élevée que celle, de 2 millions de fr., dont la société sœur s'est acquittée. L'on constate toutefois que la recourante s'est vue attribuer un nombre sensiblement plus élevé de parts d'étages que sa société sœur, soit 18 lots sur un total de 21. Les parts d'étages respectives des deux sociétés n'ont du reste pas été constituées à des fins identiques, au vu des plans de situation et de répartition annexés à l'acte constitutif de PPE : alors que les lots de la recourante se rapportaient à un parking et à 17 appartements de luxe destinés à la vente, ceux de sa société sœur consistaient en un complexe hôtelier. Il est également apparent au vu des éléments au dossier que les deux sociétés avaient déjà l'intention de constituer une PPE au moment de l'achat de la parcelle, puisque cette opération avait été effectuée quelques mois après le transfert de propriété, que le business plan avait déjà été établi au moment de l'achat et que les quotes-parts de PPE respectives correspondent exactement aux parts de copropriété mentionnées dans l'acte de vente. Il ressort par ailleurs expressément de celui-ci que la

répartition interne du prix d'achat avait été fixée par les parties eu égard à leur estimation de la valeur vénale des parts de copropriété et sur la base des business plans relatifs au projet à ériger sur la parcelle. A cet égard, la recourante a également exposé, à l'appui de chiffres publiés par l'OFS et non remis en cause par le fisc, que les

- 13 - bénéfiques pouvant être escomptés dans le domaine des promotions immobilières portant sur des objets haut de gamme étaient sensiblement plus élevés (soit plus de 10 fois supérieurs) que ceux susceptibles d'être générés dans le secteur de l'hôtellerie. Selon elle, cette circonstance avait été déterminante lors de la répartition du prix d'achat, ce qui apparaît effectivement concevable. L'on ne voit du reste pas, à teneur du dossier, d'autres raisons expliquant ces montants différenciés. L'on observe enfin que le fisc n'a pas fondé la correction de bilan sur un autre facteur que celui tenant au montant des quotes-parts de la recourante sur l'immeuble concerné. Il n'a en particulier amené aucun élément – étude de marché, expertise immobilière – permettant de retenir qu'un tiers n'aurait pas consenti à payer le prix de 18 millions dans cette opération visant à réaliser des appartements de luxe et d'offrir à la vente 18 lots de PPE. Il n'a d'ailleurs nullement pris position sur les explications, documentées, fournies par la recourante, que ce soit dans la décision sur réclamation ou durant la procédure de recours.

E. 3.3.4

En définitive, il s'impose de retenir que la recourante n'a pas contrevenu aux règles impératives du droit commercial en comptabilisant la valeur de ses quotes-parts de PPE à 18 millions de fr., sur la base du prix d'achat dont elle s'est acquittée. La correction de bilan opérée par le fisc doit dès lors être annulée et le capital imposable fixé conformément au montant déclaré par la recourante, soit 9'837'086 francs.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours. La décision attaquée doit être réformée en ce sens que le capital imposable de X _____ SA pour la période fiscale 2019 est fixé à 9'837'086 fr. (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

E. 5.1

L'arrêt est rendu sans frais (art. 150 al. 3 LF et 89 al. 1 a contrario et 4 LPJA).

E. 5.2

La recourante, qui obtient gain de cause et a pris une conclusion dans ce sens, a droit à des dépens à charge du fisc (art. 150 al. 3 LF et 91 al. 1 LPJA). Cette indemnité est fixée à 2200 fr. (débours et TVA inclus) au vu notamment du travail effectué par le conseil juridique de la recourante, qui a consisté principalement en la rédaction d'un recours de 15 pages et d'un mémoire complémentaire de 8 pages (art. 150 al. 3 LF et art. 4, 27 et 39 LTar).

- 14 -