

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.317/2004 /fzc

Arrêt du 9 décembre 2004
Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzbürger, Président,
Yersin et Meylan, Juge suppléant.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
X. _____ SA,
recourante,
représentée par Me Marco Locatelli, avocat,

contre

Intendance des impôts du canton de Berne, Münsterstrasse 3, 3011 Berne,
Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne, Sägemattstrasse 2, case postale
54, 3097 Liebefeld.

Objet
impôt fédéral direct 1997,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission des recours en matière fiscale du
canton de Berne du 20 avril 2004.

Faits:

A.

Par acte du 30 avril 1997 inscrit au registre foncier le 1er mai de la même année, la société
X. _____ SA a vendu l'immeuble no xxx du Registre foncier de Reconvilier à deux de ses
actionnaires, A. _____ et B. _____. Ce terrain, d'une superficie de 1'404 m² a été vendu au prix
de 84'240 fr., soit 60 fr. le mètre carré. Dans la taxation pour gains de fortune, l'Intendance des
impôts du canton de Berne (ci-après: l'Intendance des impôts) a ajouté, au prix de vente officiel de
84'240 fr., une prestation appréciable en argent d'une valeur de 42'120 fr. Le produit total brut se
montait ainsi à 126'360 fr. Compte tenu d'une déduction de 56% pour une durée de possession de 28
ans et des pertes commerciales à compenser, la taxation s'est soldée par un gain immobilier
imposable nul.

Cette prestation appréciable en argent de 42'120 fr. a également été reprise dans le calcul de la
perte lors de la taxation du 22 avril 1999 pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et
communal de la période fiscale 1997 de X. _____ SA. La perte nette, après report des pertes
antérieures, se montait à 482'904 fr. pour l'impôt cantonal et communal et à 417'182 fr. pour l'impôt
fédéral direct. Statuant sur réclamation le 18 juillet 2001, l'Intendance des impôts a confirmé cette
taxation.

B.

X. _____ SA a recouru à la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-
après: la Commission des recours) en concluant à la suppression de cette reprise. Contestant le
montant de 90 fr. le mètre carré, elle a invoqué une estimation du terrain en cause effectuée en 1994
par une société tierce qui arrivait à 60 fr. par mètre carré. Dans sa réponse, l'Intendance des impôts
a fait état d'une expertise interne confiée à un architecte qui a produit deux rapports datés
respectivement du 1er mai et du 11 juillet 2001 fixant la valeur vénale du terrain à 90 fr. le mètre
carré.

Par décision du 20 avril 2004, la Commission des recours a rejeté le recours de l'intéressée. Elle a
pris en compte les expertises de l'architecte et le fait que X. _____ SA avait accepté la reprise
correspondante lors de la taxation pour l'impôt sur les gains immobiliers. Elle a considéré en outre
que l'Intendance des impôts avait établi que les prix de vente pratiqués dans la commune de

Reconvenir dans les années 1997 et 1998 se situaient dans une fourchette allant de 70 à 107 fr. Elle a retenu que X. _____ SA n'était en revanche pas en mesure d'expliquer de manière crédible les raisons pour lesquelles elle avait vendu l'immeuble à des actionnaires à un prix préférentiel. Elle en a conclu que la différence entre le prix de vente et la valeur vénale effective de l'immeuble constituait une prestation appréciable en argent qui devait être reprise chez les actionnaires à titre de rendement de participations et chez la société à titre de produit.

C.

Agissant par la voie du recours de droit administratif, X. _____ SA demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision de la Commission des recours en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, de dire que la vente de l'immeuble au prix de 60 fr. par mètre carré ne constitue pas une distribution dissimulée de bénéfice et d'opérer en conséquence une "réduction de 48'120 fr." du bénéfice, respectivement une augmentation de la perte déterminante de l'exercice 1997.

La Commission des recours déclare s'en rapporter à sa décision et conclut au rejet du recours. Sans formuler d'observations, l'Intendance des impôts et l'Administration fédérale des contributions concluent dans le même sens.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne conteste la décision attaquée qu'en tant qu'elle porte sur l'impôt fédéral direct, est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), en vigueur depuis le 1er janvier 1995.

La décision attaquée a bel et bien été prise en dernière instance cantonale. L'Ordonnance bernoise du 18 octobre 2000 d'exécution de l'impôt fédéral direct (OIFD), entrée en vigueur le 1er janvier 2001, prévoit certes que les décisions de la Commission des recours peuvent faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif. Cette possibilité n'est toutefois valable que pour les décisions concernant les années fiscales postérieures à 2000 (art. 9 al. 3 OIFD). Pour les années fiscales antérieures, ladite Commission statue au contraire en dernière instance cantonale (art. 9 al. 2 OIFD). Or, le présent litige porte sur l'année fiscale 1997.

2.

2.1 D'après l'art. 104 OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (lettre a), ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, sous réserve de l'art. 105 al. 2 OJ (lettre b) (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 50). Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels des citoyens (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 128 II 56 consid. 2b p. 60; 126 V 252 consid. 1a p. 254). Comme il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ), il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 127 II 8 consid. 1b p. 12, 264 consid. 1b p. 268 et les arrêts cités). En matière de contributions publiques, il peut aller au-delà des conclusions des parties pour violation du droit fédéral ou constatation inexacte ou incomplète des faits (art. 114 al. 1 OJ).

Lorsque, comme ici, le recours est dirigé contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est cependant lié par les faits constatés dans cette décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 105 al. 2 OJ). En outre, il ne peut pas revoir l'opportunité de la décision attaquée, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).

2.2 Contrairement à ce que soutient la recourante, la Commission des recours est une autorité judiciaire au sens de l'art. 105 al. 2 OJ. L'art. 9 al. 1 OIFD prévoit en effet que la procédure de recours est régie par les art. 140 ss LIFD et par la loi bernoise du 23 novembre 1999 sur la Commission des recours en matière fiscale (LCRF). Or, l'art. 140 LIFD prévoit un recours à une autorité indépendante des autorités fiscales. En outre, la loi précitée du 23 novembre 1999 prévoit que le président, les membres et les suppléants sont nommés par le Grand Conseil (art. 4 LCRF) et instaure des incompatibilités entre la qualité de membre de la Commission et celle de membre du Conseil d'Etat, du Grand Conseil, de membre et de suppléant du Tribunal administratif et de collaborateur de l'Intendance des impôts (art. 5 al. 2 LCRF). Il ne fait donc aucun doute que la Commission des recours en matière fiscale est une autorité judiciaire au sens de l'art. 105 al. 2 OJ.

3.

3.1 La recourante reproche à la Commission des recours de s'être écartée sans motif de l'expertise de 1994, pour fixer la valeur vénale de l'immeuble vendu sur la base des rapports de l'architecte, n'explicitant en rien l'écart de valeur de près de 50% que ceux-ci comportent.

3.2 Dans la mesure où la recourante prétendrait se plaindre d'une violation de son droit d'être entendue au motif que la motivation sur ce point de la décision attaquée serait insuffisante, le moyen est clairement mal fondé. La Commission des recours a en effet fait référence non seulement à l'expertise de l'architecte, mais également à une fourchette de prix pratiqués dans la commune pour les années 1997 et 1998. Cette motivation est certes sommaire mais elle suffisait à indiquer à la recourante pour quelles raisons la Commission des recours a statué de la sorte.

Il s'ensuit que la recourante ne saurait se plaindre davantage de la violation d'une règle de procédure - dont elle ne démontre au demeurant nullement l'existence en droit bernois - selon laquelle l'autorité qui entendrait s'écarter d'une expertise, même extrajudiciaire, devrait énoncer les motifs de sa décision. On ne saurait donc admettre que, sur ce point, les faits ont été établis en violation de règles essentielles de la procédure.

3.3 La recourante ne démontre pas davantage que les faits auraient été établis de manière manifestement inexacte. Dans son rapport du 1er mai 2001, l'architecte affirmait que les prix des transactions en 1997 et 1998 justifiaient un prix supérieur à 60 fr. le mètre carré. Il se référait en cela à une indication du secrétaire communal selon laquelle la commune vendait ses propres terrains dans de mêmes conditions au prix de 90 fr. le mètre carré. Dans son rapport du 11 juillet 2001, il faisait en outre état de ventes de parcelles inscrites au Registre foncier pour la commune de Reconvilier en 1997 et 1998, soit une en 1997 au prix de 89 fr. le mètre carré, et quatre en 1998 dont une au prix de 70 fr. le mètre carré, deux au prix de 90 fr. le mètre carré, et une au prix de 107 fr. le mètre carré. Il précisait de plus que la surface de la partie pentue d'un terrain était prise en compte dans le calcul de l'indice d'utilisation pour la demande de permis de bâtir. La recourante ne peut dès lors affirmer que l'architecte n'aurait pas indiqué les raisons pour lesquelles il s'écarterait du prix de vente retenu par l'expertise de 1994.

Pour le surplus, elle ne conteste ni l'exactitude, ni la pertinence de ces données. Elle ne prétend pas ni ne démontre que les transactions de référence auraient porté sur des objets non comparables. Elle voit certes dans l'allusion que fait l'expert à la prise en compte dans l'indice d'utilisation de la partie pentue des terrains une tentative de "circonvenir un des arguments formulés lors de la procédure de réclamation". Elle n'indique toutefois pas en quoi cette remarque de l'expert serait dénuée de pertinence.

La recourante échoue à démontrer que, en confirmant un prix de 90 fr. par mètre carré, la Commission des recours aurait établi ce point de fait de manière manifestement inexacte ou incomplète, de sorte qu'il lie le Tribunal fédéral.

4.

4.1 L'art. 58 LIFD prévoit que le bénéfice net imposable comprend notamment 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 distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (al. 1 lettre b).

La doctrine et la jurisprudence qualifient de distribution dissimulée de bénéfice les prestations faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faites, dans les mêmes circonstances, à des tiers indépendants de la société. Le caractère insolite de cette prestation doit en outre être reconnaissable par les organes de la société (RDAT 2000 I 13t 653, 2A.552/1998; Archives 66 554 consid. 3b p. 559, 2A.177/1994; ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 113 Ib 23 consid. 2 p. 24 et les arrêts cités; Norberto Bernardoni / Giorgio Duchini, *La fiscalità dell'azienda*, p. 367-368, Francis Cagianut / Ernst Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, 3e éd., p. 462-463). Constitue notamment un tel avantage le fait pour la société d'acquérir d'un de ses actionnaires un immeuble à un prix excessif (ATF 113 Ib 23 consid. 2c p. 25), ou, inversement, de lui vendre un immeuble à un prix inférieur à sa valeur vénale.

4.2 La recourante conteste à tort l'existence, en l'espèce, d'une disproportion manifeste entre prestation et contre-prestation. La Commission des recours a constaté (cf. consid. 3 supra) que la valeur vénale de l'immeuble était à l'époque de 90 fr. le mètre carré. Ce qui revient à dire que le prix facturé par la société aux acquéreurs était inférieur de 50% à la valeur vénale. Une telle prestation ne saurait relever d'une gestion normale. Cette disproportion ne peut au contraire s'expliquer que par la

qualité d'actionnaires des deux acquéreurs. La recourante ne saurait non plus, comme elle semble vouloir le faire, soutenir que, au vu de l'expertise de 1994, il n'était pas reconnaissable pour elle qu'elle vendait l'immeuble très au-dessous de la valeur vénale de l'époque. Lors de la vente de 1997, il s'était écoulé près de trois ans depuis la date de cette expertise. Elle devait ainsi compter avec la possibilité que la valeur du terrain ait augmenté depuis lors et il lui appartenait de se renseigner. Elle aurait alors dû reconnaître que l'estimation retenue en 1994 n'était plus actuelle si elle l'était à l'époque et que, lors de la vente, un prix correspondant à cette estimation ne pouvait se justifier dans le cadre d'une gestion normale.

Ainsi, au vu de ce qui précède, il y a bel et bien eu distribution dissimulée de bénéfice au sens de l'art. 58 al. 1 LIFD et la reprise de 42'120 fr. dans la détermination de la perte de la période fiscale 1997 est justifiée.

5.

Il résulte de ce qui précède que le recours, entièrement mal fondé, doit être rejeté. Succombant, la recourante doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté.

2.

Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Intendance des impôts et à la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique de l'impôt fédéral direct.

Lausanne, le 9 décembre 2004

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: La greffière: