

S. 234 / Nr. 34 Bundesrechtliche Abgaben (f)

BGE 67 I 234

34. Arrêt du 3 octobre 1941 en la cause Société X c. Administration fédérale des contributions.

Regeste:

Impôt sur les bénéfices de guerre (art. 6 ABG). Amortissements à forfait. Le contribuable peut procéder à des amortissements constants ou décroissants à son choix, pourvu qu'il ne modifie pas ses méthodes de calcul aux seules fins de diminuer son bénéfice de guerre. Augmentation du taux d'amortissement appliqué à des machines-outils en raison de circonstances spéciales. Taux d'amortissement d'immeubles industriels.

Kriegsgewinnsteuer (Art. 6 KGStB). Pauschalabschreibungen. Der Steuerpflichtige kann die jährlichen Abschreibungen auf Betriebsanlagen nach dem Anschaffungswert oder nach dem Buchwert berechnen, sofern er dabei nicht die bisher beobachtete Abschreibungsart ändert, einzig um den Kriegsgewinn zu vermindern. Erhöhung des Abschreibungssatzes für Werkzeugmaschinen wegen besonderer Verhältnisse. Abschreibungssätze für Industriegebäude.

Imposta sui profitti di guerra (art. 6 DPG). Ammortamenti in blocco. Il contribuente può effettuare ammortamenti crescenti o decrescenti, purchè non modifichi il suo modo di calcolarli al solo scopo di diminuire il suo profitto di guerra. Aumento del tasso di ammortamento applicato a macchine ed utensili a motivo di speciali circostanze. Tasso d'ammortamento d'immobili industriali.

Résumé des faits:

A. - La Société X (la Société) est assujettie à l'impôt fédéral sur les bénéfices de guerre (ABG art. 2). Dans sa déclaration du 24 juin 1940, elle a indiqué que certains amortissements «non justifiés par l'usage commercial» avaient été portés dans ses bilans des trois exercices allant du 1^{er} octobre 1936 au 30 septembre 1939 et que le

Seite: 235

montant de ces amortissements devait être ajouté au bénéfice net des exercices correspondants. Elle donnait, sur ce point, les chiffres suivants:

| | | |
|-----------------|-----------|-----------|
| 1936-1937 | 1937-1938 | 1938-1939 |
| Machines-outils | 200000 | 51548 |
| | 112847.85 | |
| Immeubles | 110447 | 225000.-- |
| Total | 200000 | 161995 |
| | 337847.85 | |

Elle déclarait, en définitive, un bénéfice net de 992150 fr. 23 ct. pour 1936-1937, de 1655861 fr. 30 pour 1937-1938, ce qui donnait une moyenne de 1324005 fr. 76 pour les deux «années précédentes», et un bénéfice de 1352492 fr. 95 ct. pour la «première année fiscale». La différence entre le bénéfice net de la première année fiscale et le bénéfice moyen des deux années précédentes (28487 fr.) étant inférieure au dixième de ce bénéfice moyen, la Société échappait à l'impôt.

B. - L'Administration fédérale des contributions n'admit pas ces chiffres. Elle calcula les amortissements sur les machines-outils à raison de 15% de la valeur portée au bilan, les amortissements sur immeubles à raison de 3% (immeuble G.) et 5% (immeuble C.) de cette même valeur et arriva, pour le bénéfice net des années 1936 à 1939, aux sommes respectives de 1015876 fr. 18, 1771158 fr. 50 (moyenne 1393517) et 1638139 fr. 05. Le bénéfice de guerre atteignait donc 244622 fr. et le montant imposable de ce bénéfice était de 105270 fr.

C. - Cette taxation porte la date du 11 novembre 1940. La Société l'attaqua par une réclamation du 2 décembre 1940. Elle soumettait à l'Administration fédérale des contributions les critiques suivantes:

1. Le bon sens et les usages commerciaux veulent que l'amortissement soit calculé, non pas sur la valeur portée au bilan, mais sur la valeur initiale des objets à amortir.
2. L'amortissement admis par le fisc pour les machines-outils ne tient pas compte du fait que la Société a introduit, en 1937-1938, le travail en plusieurs équipes et que

Seite: 236

ce système a été étendu en 1938-1939. Il en résultait une usure plus considérable des machines, usure qui aurait dû faire admettre un amortissement plus élevé.

3. L'exploitation ayant été déficitaire ou peu rémunératrice pendant plusieurs années, la recourante n'a pu procéder à des amortissements normaux. Par suite d'un arrangement conclu avec le fisc cantonal, elle a procédé à des amortissements plus considérables sur les machines-outils en 1936-1937 et sur les immeubles en 1937-1938 et 1938-1939. L'amortissement des immeubles effectué en 1936-1937 a donc été trop faible et ne saurait servir de base pour les calculs relatifs aux années suivantes.

En conclusion, la Société demandait à être autorisée à faire les amortissements suivants:

Sur le compte Machines-outils, Installations etc., 10% en 1936-1937, 15% en 1937-1938 et 20% en 1938-1939, calculés sur la valeur initiale.

Sur les immeubles industriels 5% de la valeur initiale pour les trois exercices.

D. - Statuant, le 10 mars 1941, sur cette réclamation, l'Administration fédérale des contributions a prononcé:

«La réclamation est partiellement acceptée dans le sens des considérants. Le rendement net moyen des années précédentes est fixé à 1390488 fr. et le rendement net de l'année fiscale à 1557585 fr. Le montant de l'impôt est réduit de 31581 fr. à 8414 fr. 70 dont la réclamante doit les 9/ 12, soit 6310 fr. 80». Cette décision est fondée, en résumé, sur les motifs suivants: Des raisons pratiques font apparaître préférable de calculer l'amortissement sur la valeur inscrite au bilan plutôt que sur la valeur initiale des biens à amortir. Le premier de ces modes de calcul est, du reste, admis tant par la doctrine que par la jurisprudence.

Pour les machines-outils, le taux de 15% appliqué par l'autorité de taxation se justifie s'agissant d'une entreprise qui travaille huit heures par jour. Il doit être augmenté, en revanche, pour une entreprise qui travaille

Seite: 237

seize heures. Cependant, il ne peut être doublé, parce que l'usure n'est pas le seul facteur qui intervienne dans le calcul de l'amortissement. Le taux de 15% peut être maintenu pour l'exercice 1937-1938 et porté à 20% pour l'exercice 1938-1939.

Quant aux immeubles, un amortissement de 3% de la valeur comptabilisée est en général admis comme un maximum. En admettant 5% pour l'immeuble C., l'autorité de taxation a suffisamment tenu compte des circonstances spéciales.

De cette manière, les amortissements admis pour les années précédentes s'élèvent aux sommes suivantes:

Exercice 1936-1937: 217643 fr. au lieu de 559243 fr.

Exercice 1937-1938: 235754 fr. au lieu de 514115 fr.

Moyenne des années précédentes:

226 698 fr.

Année fiscale 1938-1939:

365805 fr. au lieu de 908 745 fr.

Le rendement net majoré des amortissements excessifs et le calcul de l'impôt sur les bénéfices de guerre s'établissent dès lors comme suit:

Rendement net Excès d'amortis t Total

Année 36-37 667150 fr. 341600 fr. 1008750 fr.

Année 37-38 1493866 fr. 278361 fr. 1772227 fr.

Moyenne 1080508 fr. 309980 fr. 1390488 fr.

Année 38-39 1014645 fr. 542940 fr. 1557585 fr.

Bénéf. supplément. réalisé durant l'année fiscale. 167097 fr.

.

Part non imposable (art. 12 ABG al. 1) . . 139049 fr.

Part imposable 28048 fr.

Impôt pour 12 mois 8414 fr. 40

Impôt affectant la période du 1er janvier au 30 septembre 6310 fr. 80

1939 (9 mois).

Seite: 238

E. - Contre cette décision, la Société a formé, en temps utile, un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Elle demande à nouveau que l'amortissement soit calculé sur la valeur initiale et non sur la valeur au bilan et elle persiste à prétendre que les taux doivent être, pour les machines-outils, 10% relativement à l'exercice 1936-1937, 15% et 20% respectivement pour chacun des deux exercices ultérieurs, pour les immeubles, 5 % pour chacun des trois exercices.

F. - L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

Considérant en droit:

1.- Sont considérés comme justifiés par l'usage commercial, les amortissements qui servent à compenser la moins-value qu'un élément de l'actif a subie pendant l'exercice (art. 6 ABG). Lorsque cette moins-value ne peut être calculée, bien que l'expérience prouve qu'elle se produit régulièrement, on procède à des amortissements à forfait, c'est-à-dire que l'on répartit sur les exercices au cours desquels l'actif en question restera utilisable la différence entre la valeur origininaire de cet actif et la valeur qu'il conservera éventuellement lorsqu'il sera hors d'usage (RO 62 I 158; 63 I 83). Cet amortissement se pratique, en général, par l'adoption d'un taux invariable, mais ce taux

s'applique, selon le système choisi, soit à la valeur initiale, ce qui donne un amortissement constant, soit à la valeur portée au bilan, ce qui donne un amortissement décroissant, cette valeur étant diminuée chaque année d'une nouvelle part d'amortissement (RO 45 I 9 s.).

La recourante allègue que, pour le calcul de l'impôt sur le bénéfice de guerre, c'est la première de ces deux méthodes qui s'impose, tandis que l'Administration fédérale des contributions prétend appliquer le second système. L'usage commercial, qui, selon l'art. 6 al. 1 ABG, fait règle pour la légitimité des amortissements, autorise aussi bien un système que l'autre. Le contribuable a donc le

Seite: 239

choix, pourvu qu'il ne modifie pas ses méthodes de calcul aux seules fins de diminuer son bénéfice de guerre.

2.- L'impôt frappe, comme bénéfice de guerre, le bénéfice net réalisé pendant les années fiscales pour la part qui dépasse le bénéfice net moyen des années précédentes (après exonération d'une somme qui représente, en général, une majoration de 10%). Il s'ensuit que le contribuable ne peut, par la simple majoration des coefficients d'amortissement usités jusqu'alors, soustraire une part du bénéfice supplémentaire à la taxation. Il ne peut notamment alléguer, pour ce faire, que les coefficients appliqués pendant les années précédentes se sont révélés insuffisants. Car l'insuffisance, si elle est réelle, existait auparavant déjà. Il faudrait dès lors, du point de vue fiscal, rectifier le calcul du rendement des années précédentes en leur appliquant le coefficient nouveau aussi bien qu'aux années fiscales. Le contribuable ne peut pas non plus, en règle générale (v., cependant, art. 6 al. 2 ABG), augmenter ses amortissements afin de compenser des pertes subies ou des amortissements omis au cours des exercices précédents. En effet, selon l'art. 6 al. 1 ABG, sont seuls admis les amortissements qui correspondent à une dépréciation survenue pendant l'exercice considéré (RO 62 I 149, 157 s.; 63 I 83 s.).

L'augmentation des coefficients d'amortissement apparaîtra admissible, en revanche, lorsque des circonstances spéciales augmentent notablement la dépréciation effective au cours d'un ou de plusieurs exercices donnés. De plus, la loi prescrit de tenir compte équitablement des amortissements supplémentaires effectués en vue d'assurer la situation d'une entreprise «qui était précédemment en difficultés» (art. 6 al. 2 ABG). Enfin, les «réserves d'amortissement sont considérées comme justifiées par l'usage commercial si, d'après les circonstances, elles sont nécessaires pour compenser des pertes menaçantes» (art. 6 al. 1 i. f.).

3.- La recourante, tout d'abord, ne saurait se mettre

Seite: 240

au bénéfice de l'art. 6 al. 2 ABG: Par «entreprises en difficultés», il faut entendre celles qui, pendant la période précédant la guerre, non seulement n'ont pas distribué de bénéfices, mais se trouvaient en état de déficit constant, par conséquent dans l'incapacité de compenser par des amortissements suffisants la dépréciation des biens servant à l'exploitation et qui ont subi, du fait de leur exploitation déficitaire ou pour d'autres raisons, des pertes de capital, bref dont l'existence était compromise (texte allemand: notleidend). Or, la recourante qui, pendant les deux années antérieures à la guerre, a distribué à ses actionnaires des dividendes de 7 et de 10% ne rentre pas dans cette catégorie.

4.- Touchant les machines-outils, la recourante allègue qu'elle aurait le droit d'augmenter ses amortissements en raison de l'influence défavorable que la guerre pourrait avoir sur la marche de l'entreprise. A ce sujet, le conseil d'administration de la Société s'exprime en ces termes dans son rapport présenté à l'assemblée générale du 15 février 1940

«Pour les différentes raisons que nous vous avons exposées, nous considérons qu'il est indispensable de profiter des résultats satisfaisants de cet exercice pour renforcer nos réserves et procéder à des amortissements industriels importants, non seulement sur nos immeubles, mais tout particulièrement sur nos machines-outils dont l'utilisation dans l'avenir pourrait être moins effective que celle que nous pouvions entrevoir au moment où nous avons décidé de les acheter.

Ainsi que le fait observer l'Administration fédérale des contributions, les sommes qui, à cet effet, seraient portées au bilan ne sauraient être considérées comme des amortissements proprement dits. Elles ne sont pas destinées à compenser la dépréciation ou l'usure subie par les machines-outils au cours de l'exercice, mais elles doivent, bien plutôt, constituer une réserve. Celle-ci est appelée à compenser la perte de gain ou éventuellement la perte réelle qui pourrait résulter du fait que les immobilisations de la recourante seraient utilisées d'une manière restreinte.

Seite: 241

voire insuffisante. De telles réserves d'amortissement sont admissibles si, d'après les circonstances, elles sont nécessaires pour compenser des pertes menaçantes (art. 6 al. 1 précité). La perspective d'une simple diminution de bénéfices ne peut constituer une perte menaçante. Pour avoir ce caractère, la perte doit apparaître probable en raison de circonstances déterminées. Il ne suffit pas

qu'elle constitue une simple possibilité. Enfin, elle doit être imminente, menaçant de se produire prochainement et non pas dans un avenir lointain. Or, la recourante n'a nullement établi que le ralentissement éventuel de sa fabrication, qu'elle envisage comme une simple possibilité, puisse être considéré comme une perte menaçante. Elle n'a pas tiré argument des expériences faites au cours de la période de guerre qui s'est écoulée depuis la clôture de l'exercice de 1939-1940 et depuis l'assemblée générale du 15 février 1940 pour démontrer la probabilité et l'imminence de cette perte. Il ne suffit pas d'envisager la suppression de certains débouchés, surtout s'ils peuvent être remplacés. Dès lors, les conditions légales qui permettent à l'autorité de taxation d'admettre - le cas échéant à titre provisoire (art. 26 ABG) - des réserves d'amortissement ne sont pas réalisées.

5.- Il reste donc à examiner, pour les machines-outils, quelle influence a pu avoir, sur la dépréciation, l'augmentation de l'usage, c'est-à-dire l'introduction du système comportant deux équipes quotidiennes d'ouvriers qui travaillent successivement. En temps normal, la recourante avait amorti ses machines-outils à raison de 10% de leur valeur initiale. Ce taux est admissible (cf. RO 63 I 87). Sans doute, une simple augmentation du chiffre d'affaires n'en justifierait-il pas l'augmentation. Mais l'Administration fédérale des contributions, d'accord avec la recourante, admet que l'introduction progressive du travail en deux équipes journalières a augmenté la dépréciation d'une manière notable et qu'un amortissement supplémentaire se justifie. Toutefois, tandis que la

Seite: 242

recourante prétend amortir ses machines-outils selon un taux progressant du simple au double avec l'introduction du travail en deux équipes, soit 10% pour 1936-1937, 15% pour 1937-1938 et 20% pour 1938-1939 (amortissement constant), l'Administration n'admet qu'une majoration plus restreinte.

Si l'on prend comme base de comparaison le chiffre d'affaires et le montant des salaires et traitements, la prétention de la recourante n'apparaît pas justifiée. Voici en effet les chiffres qui figurent dans la déclaration de la recourante.

1 re année préc. 2 e année préc. année fiscale

Chiffre d'affaires: 6812716 fr. 8969371 fr. 10087244 fr.

Salaires 2055093 fr. 2449480 fr. 2586452 fr.

Traitements 607824 fr. 722178 fr. 813894 fr.

2662917 fr. 3171658 fr. 3400346 fr.

Il en ressort que l'augmentation, durant l'année fiscale, est loin de correspondre à un rythme de fabrication majoré de 100%.

En outre, au cours du troisième exercice, la recourante a fait d'importantes acquisitions de machines qui ont permis, au moins dans une certaine mesure, d'accroître la fabrication sans heures de travail supplémentaires. Ces nouvelles machines n'ont certainement pas toutes été utilisées pendant les 12 mois de l'exercice. Pendant le mois de septembre 1939, la fabrication, aux dires de la recourante, a été fort ralentie par la mobilisation de l'armée. Enfin, l'Administration fédérale a observé justement que l'usure n'est pas le seul facteur de dépréciation et que le vieillissement, qui est invariable, doit aussi intervenir dans la fixation des coefficients d'amortissement.

En définitive, l'excédent d'usure et la dépréciation supplémentaire subis par le matériel d'exploitation ont été moins considérables que ne l'estime la recourante. Or, si les amortissements ordinaires sont calculés à forfait sans

Seite: 243

tenir compte de toutes les fluctuations qui interviennent dans l'activité de l'entreprise, l'amortissement destiné à compenser une dépréciation supplémentaire et exceptionnelle doit au contraire être adapté aux circonstances.

Par ces motifs, il convient de donner la préférence, soit à l'échelle des coefficients appliquée dans la décision administrative, soit aux taux de 10, 12,5 et 15% (calculés sur la valeur initiale) que l'Administration fédérale des contributions a proposés à titre éventuel au cours de l'instruction du présent recours.

L'Administration a démontré que l'adoption de cette base de calcul ne diminuerait nullement le résultat de la taxation. Sur ce point, dès lors, les rectifications requises par la recourante ne sauraient être admises.

6.- Quant aux amortissements sur les immeubles, aucune des causes qui pourrait justifier une augmentation de leur taux (v. ci-dessus) n'existe dans la présente espèce, pour les années qui entrent en ligne de compte. Il s'ensuit que cet amortissement restera le même d'une année à l'autre pour autant que la valeur des immeubles ne varie pas. Or, s'il reste le même, il n'est qu'un facteur négligeable et demeure sans influence sur le calcul de la différence entre le bénéfice net moyen des années précédentes et le bénéfice net de l'année fiscale. En l'espèce, la valeur des immeubles n'a pas subi de variations importantes (acquisitions, ventes) pendant les exercices 1936-1939. Le taux de l'amortissement constant peut donc varier dans une certaine mesure sans que cette variation

entraîne des différences considérables dans le montant de l'impôt.

En principe, l'amortissement doit être adapté aux conditions particulières de chaque entreprise (RO 62 I 150; arrêt du Tribunal fédéral rendu le 18 juin 1936 en la cause Orsat SA, publié dans les Archives de droit fiscal suisse V p. 382) qui, en fixant le taux forfaitaire, tient compte et de ses possibilités et de la nécessité de compenser la dépréciation de ses facteurs de productivité.

En l'espèce, il est constant que la recourante, pendant

Seite: 244

nombre d'années et jusqu'en 1936, a amorti son immeuble G. au taux de 3% calculé sur la valeur comptable. En 1936-1937 encore, le même taux fut appliqué. Pendant le même exercice, l'immeuble C., pour lequel les conditions étaient différentes, était amorti au taux de 5% calculé sur la valeur comptable. Cependant, ledit exercice avait laissé un bénéfice très satisfaisant, puisque les actionnaires reçurent un dividende de 6% et un «superdividende» de 1%. Ni le rapport du conseil d'administration relatif à cet exercice, ni les rapports subséquents ne laissent entendre que cet amortissement ait été insuffisant.

Dès lors, l'Administration fédérale, tenant compte également des coefficients appliqués dans d'autres entreprises industrielles (RO 63 I 87), était fondée à calculer aux taux prémentionnés les amortissements admissibles pendant les trois exercices pris pour base de la taxation.

Même si l'on admettait que l'amortissement supplémentaire et unique de 100000 fr., autorisé par le fisc cantonal en 1938, était justifié par le besoin de compenser une certaine insuffisance des amortissements antérieurs, et que l'on tienne compte de cette somme dans la fixation de la valeur comptable des immeubles, il faudrait, pour arriver à cette valeur comptable par le moyen de l'amortissement constant, adopter un taux inférieur à 3%. Or, il a été démontré en cours d'instruction que, même si l'on calculait l'amortissement constant de l'immeuble G. à 3% et celui de l'immeuble C. à 4%, la taxation de la recourante ne serait pas diminuée. Il n'y a aucune raison d'admettre, en l'espèce, des taux encore plus élevés.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral rejette le recours