

S. 61 / Nr. 16 Bundesrechtliche Abgaben (f)

BGE 74 I 61

16. Extrait de l'arrêt du 30 janvier 1948 en la cause Administration cantonale de l'impôt pour la défense nationale du canton du Vaud contre Société X S. A.

Regeste:

Impôt pour la défense nationale, bénéfice net des sociétés anonymes (art. 49 AIN).

Il n'y a pas lieu de réunir au bénéfice net des sorties de fonds qui ne se traduisent pas, dans les comptes, par une réduction de l'actif à la clôture de l'exercice. Peu importe que les prestations en cause soient assujetties au droit de timbre sur les coupons (art. 5 al. 2 LC).

Wehrsteuer, Reingewinn der A.-G. (Art. 49 WStB).

Aufwendungen, die rechnungsmässig nicht zu einem Ausfall im Bücherabschluss führen, bedingen auch dann keine Zurechnung zum ausgewiesenen Reingewinn, wenn sie der eidg. Stempelabgabe auf Coupons (Art. 5, Abs. 2 CG) unterworfen sind.

Imposta per la difesa nazionale, utile netto delle società anonime (art. 49 DIN). Non debbono essere aggiunte all'utile netto quelle uscite che non si traducono, nei conti, in una riduzione dell'attivo alla chiusura dell'esercizio. È irrilevante ch'esse siano assoggettate al diritto di bollo sulle cedole (art. 5 cp. 2 della legge federale concernente la tassa di bollo sulle cedole).

La maison X S.A. (capital-actions au nominal de 2000000 fr.) exploite son commerce dans des immeubles appartenant -à la société immobilière Y S. A. (capital-actions au nominal de 1000 000 fr.). Les deux sociétés avaient pour seuls actionnaires M. A. et B. Z. En 1941, ceux-ci vendirent à un consortium la totalité des actions des deux sociétés. Le prix de vente fut fixé à 6000000 fr. L'opération se déroula de la manière suivante: le consortium reprenait les actions de la société commerciale pour leur valeur nominale et ladite société acquérait pour le prix de 4000000 fr. les actions de la société immobilière. Pour se procurer les fonds nécessaires, la maison X porta son capital-actions de 2000000 à 5000000 fr. par l'émission de nouvelles actions et contracta en banque

Seite: 62

un emprunt de 1000000 fr. Par ailleurs, elle alloua à chacun des anciens administrateurs une rente viagère de 15000 fr.; ces pensions furent plus tard converties en une indemnité unique de 500 000 fr. La Section des droits de timbre de l'Administration fédérale des contributions, estimant la valeur marchande des actions immobilières à 2750000 fr., vit dans la différence entre cette valeur et le prix payé par la maison X une prestation appréciable en argent au sens de l'art. 5 al. 2 LC et soumit en conséquence cette différence, soit 1250000 fr., au droit de timbre sur les coupons. Elle imposa pour les mêmes raisons l'indemnité de 500000 fr. versée à MM. Z.

Pour l'impôt de défense nationale II, l'administration cantonale considéra que ces deux sommes devaient être réunies au bénéfice net des années de base. La Commission cantonale de recours rejeta cette prétention. Sur recours de l'administration cantonale, le Tribunal fédéral a confirmé la décision attaquée.

Extrait des motifs:

1. D'après l'art. 49 AIN, le bénéfice imposable d'une société anonyme se calcule sur le solde du compte de profits et pertes (al. 1, lettre a), augmenté des prélèvements opérés avant ce calcul et qui ne servent pas à couvrir les frais généraux (lettre b), ainsi que des amortissements et réserves d'amortissements non autorisés par l'usage commercial (lettre c). Mais il n'y a pas lieu de réunir au bénéfice net des sorties de fonds qui ne se traduisent pas, dans les comptes, par une réduction de l'actif à la clôture de l'exercice. Lorsque la contre-valeur d'une dépense est introduite au bilan comme actif pour le montant total des ressources affectées à la couvrir, on n'enlève à l'entreprise aucune valeur du point de vue comptable et par rapport au résultat final. Comme tel, un pareil déplacement dans la composition des actifs du bilan n'influence pas, si rien d'autre ne s'ensuit, le calcul

Seite: 63

du bénéfice net, et ne nécessite donc pas des adjonctions ou des diminutions lorsqu'il s'agit de déterminer le bénéfice net imposable au sens de l'art. 49 AIN. C'est ce que le Tribunal fédéral a jugé dans un arrêt M. A.-G. du 14 juin 1946, dont il convient de résumer ici les considérants:

Un montant de 131144 fr. avait été prélevé sur les avoirs de la société contribuable par ses anciens actionnaires pour se couvrir du prix de vente de leurs actions; il avait ensuite été compensé au bilan de la société par l'inscription à l'actif d'un compte «goodwill an Kasse» équivalent. Le montant de 131144 fr. ayant servi à éteindre, au moyen des ressources de la société, une dette des nouveaux associés, l'Administration du timbre l'avait considéré comme une prestation appréciable en argent en

faveur de porteurs de droits de participation et avait perçu sur cette prestation le droit de timbre sur coupons en vertu de l'art. 5 al. 2 LC. Pour l'impôt de défense nationale, la Commission cantonale de recours avait augmenté de ce même montant de 131 144 fr. le solde du compte de profits et pertes. Mais le Tribunal fédéral considéra qu'étant donnée la façon dont, du consentement de l'ensemble des actionnaires, l'opération avait été envisagée et comptabilisée, elle avait été sans influence sur le bénéfice net et ne pouvait donner lieu au redressement du compte de profits et pertes décidé par la Commission cantonale de recours. Il ne pouvait d'ailleurs être question, d'après le Tribunal fédéral, ni d'une valorisation de réserves tacites, ni de l'acquisition de nouvelles valeurs ou de nouveaux droits, les bénéficiaires du prélèvement en cause ne s'étant pas constitués débiteurs de la société. L'inscription «Goodwill an Kasse» ne faisait que compenser une perte que la société entendait couvrir au moyen de bénéfices futurs. En revanche, comme il s'agissait de l'introduction à l'actif d'une valeur purement fictive, il y avait lieu, conformément à la jurisprudence, d'éliminer du compte de profits et pertes les

Seite: 64

amortissements portés par la société, et c'est dès lors dans ce sens seulement que le Tribunal fédéral a admis un redressement de ce compte.

En l'espèce, sous réserve de la quotité des amortissements admissibles, la décision attaquée est entièrement conforme aux principes appliqués dans l'arrêt M. A.-G.

Même si l'on admet que le prix d'acquisition des actions de la société immobilière par la société commerciale a eu lieu à un prix surfait de 1250000 fr. et que, dans cette mesure, cet achat représente, au sens de l'art. 49 lettre b, une dépense non justifiée par l'usage commercial, et qu'il en est de même de l'indemnité de départ de 500000 fr., la conséquence en serait que la société intimée n'aurait pu prétendre porter cette dépense au compte de profits et pertes de l'exercice 1941. Mais elle ne l'a précisément pas fait, puisqu'elle a introduit dans ses bilans, sous les rubriques «Portefeuille titres» et «Rente Z.», des actifs nouveaux équivalents au prix d'achat des actions de la société immobilière (4000000 fr.) et à l'indemnité de départ (500000 fr.). Le résultat de l'exercice n'a ainsi été influencé ni par l'achat des actions, ni par le versement de l'indemnité de départ. Et comme, par ailleurs, la société admet en principe que les amortissements qu'elle prétend faire sur ces actifs soient éliminés dans la mesure où ils se rapporteraient à des valeurs qu'on pourrait considérer comme fictives, elle ne soustrait à l'impôt aucun élément de son bénéfice net imposable au sens de l'art. 49 AIN.

L'administration cantonale de l'impôt de défense nationale s'est évidemment laissée influencer par la solution admise pour le droit de timbre sur coupons prévu à l'art. 5 al. 2 LC. Mais cette disposition assujettit au droit de timbre toutes les prestations appréciables en argent effectuées par une société anonyme à ses actionnaires, lorsque ces prestations ne se présentent pas comme le remboursement des parts de ces actionnaires au capital social inscrit et versé au moment de la prestation. La

Seite: 65

provenance des fonds au moyen desquels la société effectue ses prestations est ici indifférente (ces fonds peuvent même provenir de tiers) et, par conséquent, il n'est pas nécessaire que la société ait réalisé des bénéfices (of. arrêt Société romande d'électricité du 12 avril 1943, Archives, vol. 13, p. 397; arrêt Cerealia du 28 mai 1947, Archives, vol. 16, p. 127/128; HENGELER et WYSS, Die Praxis des Bundessteuern II. Teil, Stempelabgaben CG art. 5 al. 2, Allgemeines no 5 et les décisions citées). D'où il suit que toute prestation imposable en vertu de l'art. 5 al. 2 LC ne constitue pas nécessairement, par là même, un élément de bénéfice afférent à l'exercice durant lequel cette prestation a été faite. Il suffit de songer au cas où une société accorde à un actionnaire une prestation, en décidant de couvrir la dépense avec des bénéfices futurs