

S. 225 / Nr. 39 Bundesrechtliche Abgaben (f)

BGE 76 I 225

39. Arrêt du 7 juillet 1950 dans la cause M.-S. A. contre Commission cantonale de recours en matière d'impôt pour la défense nationale du canton de Vaud.

Regeste:

Impôt pour la défense nationale. Art. 58 al. 5 AIN. Calcul du bénéfice imposable d'une société anonyme lorsque la taxation est basée sur le résultat du premier exercice et que cet exercice est plus long ou plus court qu'une année civile.

Wehrsteuer (Art. 58, Abs. 5 WStB): Berechnung des steuerbaren Reingewinns einer Aktiengesellschaft auf Grund des Ergebnisses des ersten Geschäftsjahres, wenn dieses mehr oder weniger als 12 Monate umfasst.

Seite: 226

Imposta per la difesa nazionale. Art. 58, cp. 5 DIN. Calcolo dell'utile imponibile d'una società anonima, allorchè la tassazione si basa sul risultato del primo esercizio. il quale è più lungo o più breve d'un anno civile.

A. - La maison M. SA. (en bref: la Société) a été créée le 17 mai 1947. Le compte de pertes et profits du premier exercice. qui s'est étendu du 17 mai au 31 décembre 1947, accuse un bénéfice de X. fr. Pour la IVe période de l'impôt pour la défense nationale, qui porte sur les années fiscales 1947-1948, l'Administration cantonale calcula le bénéfice annuel imposable en multipliant le gain journalier moyen réalisé pendant le premier exercice (228 jours) par le nombre de jours que comporte une année entière (art. 58 al. 5 AIN).

La Société recourut en alléguant qu'elle ne réalise aucun bénéfice au cours des trois premiers mois de l'année, son activité étant suspendue pendant cette période. de sorte qu'en réalité le bénéfice réalisé pendant le premier exercice, qui n'a duré que sept mois et demi, est égal à celui d'une année entière.

Le 20 mars 1950, la Commission vaudoise de recours en matière d'impôt rejeta le recours en bref par les motifs suivants:

L'art. 58 al. 5 AIN a été repris de l'art. 69 al. 5 ACC. Dans son calcul, l'autorité fiscale s'en est tenue strictement aux prescriptions de la loi, que l'autorité administrative ne saurait corriger, même si les conséquences en sont inéquitables.

B. - Contre cette décision, la Société a formé, en temps utile, un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral. Soli argumentation peut se résumer comme suit:

La Commission cantonale de recours a estimé que l'art. 58 AIN crée une présomption légale. Mais on ne peut comprendre qu'elle se soit crue liée alors que les circonstances de l'espèce renversaient cette présomption. Si le législateur, dans une disposition d'une portée générale a omis de tenir compte de cas particuliers dont la

Seite: 227

méconnaissance conduit à des résultats inéquitables, il appartient à l'autorité de combler cette lacune de la loi par une interprétation conforme à une saine logique.

Fondée sur cette argumentation, la recourante conclut à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral annuler la décision attaquée et dire que le bénéfice imposable de la recourante pour la quatrième période de l'impôt pour la défense nationale est de X. fr. par année.

C. - La Commission cantonale de recours conclut au rejet du recours de droit administratif.

L'Administration fédérale des contributions conclut dans le même sens.

Considérant en droit:

Il s'agit, en l'espèce, de l'impôt pour la défense nationale, quatrième période de taxation, c'est-à-dire de l'impôt pour les années fiscales 1947 et 1948. Cet impôt devrait normalement être calculé sur le bénéfice net moyen des années de calcul 1945 et 1946. Mais la Société n'a été fondée qu'au cours de 1947, première année fiscale, de sorte que la taxation doit être basée sur le résultat du premier exercice (art. 58 al. 4 AIN). Cependant, cet exercice ne coïncidant pas avec l'année civile, mais ayant été plus court, il y a lieu d'appliquer l'art. 58 al. 5 AIN, selon lequel, dans ce cas, le bénéfice net du premier exercice «est reporté sur une année civile». Le présent litige porte sur l'interprétation de cette disposition.

En matière de contribution fédérale de diso, l'art. 69 al. 5 ACC prescrivait: «Si la contribution est calculée d'après le bénéfice net d'un seul exercice, qui n'a pas la même durée que l'année civile, le bénéfice net est converti au chiffre correspondant à une année civile i. L'al. 4 du même article portait

une règle mathématique pour convertir le résultat d'un exercice de plus ou moins d'un an en résultat d'un exercice annuel. Cette règle était formulée en ces termes: «La somme des rendements des exercices est divisée par le nombre des jours que renferment ces

Seite: 228

exercices et le quotient est multiplié par 365». Cette règle a abouti à des résultats inéquitables qui ont suscité la critique. La Commission cantonale de recours et l'Administration fédérale des contributions estiment qu'elle aurait été reprise par l'art. 58 al. 5 AIN.

Mais cette dernière disposition porte uniquement que l'exercice plus long ou plus court qu'une année civile «est reporté sur une année civile» (texte allemand: «wird auf ein Kalenderjahr umgerechnet»). Aucune disposition ne précise comment il faut procéder à cette conversion. Sans doute la méthode généralement applicable sera-t-elle la méthode mathématique, telle que la prescrivait l'art. 69 al. 4 ACC. Mais si, exceptionnellement, cette méthode n'aboutit pas à un résultat satisfaisant, autrement dit, si le résultat de l'opération ne correspond pas au bénéfice qui aurait été réalisé dans le cas où le premier exercice aurait eu effectivement la durée d'une année civile, le texte légal n'interdit nullement de procéder à la conversion d'une autre manière.

On peut donc poser comme règle que la méthode mathématique, anciennement prescrite pour la contribution fédérale de crise, sera applicable dans les cas normaux. En revanche, dans les cas exceptionnels où il est avéré que cette méthode n'aboutit pas à un résultat exact, il est légitime de procéder à la conversion en partant d'autres bases. L'autorité dispose, à cet effet, de plusieurs moyens de calcul il lui sera loisible, en comparant les solutions, d'obtenir un résultat satisfaisant qui corresponde à la ratio et à l'esprit de l'art. 58 al. 5 AIN.

Dans la présente espèce, la requérante allègue que son activité est suspendue pendant les trois premiers mois de l'année et elle produit, à titre de preuve sur ce point, des statistiques relatives aux salaires payés par elle. Vu l'interprétation donnée par le présent arrêt à l'art. 58 al. 5 AIN, il convient d'examiner si l'allégation de la requérante est conforme à la vérité et, notamment si les pièces produites, sur ce point, à titre de preuves, sont concluantes.

Seite: 229

L'examen de ces questions de fait incombe à l'autorité cantonale qui décidera, après les avoir tranchées, s'il y a lieu de modifier le calcul du bénéfice imposable pour une année entière, tel qu'elle l'a fait dans la décision attaquée.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral

Admet le recours, annule la décision attaquée et renvoie l'affaire à la Commission vaudoise de recours en matière d'impôt pour que cette autorité se prononce à nouveau