

BGE BGE 119 IB 116 vom 1. Januar 1993

Bundesgericht (BGE), 1993-01-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_119_IB_116

FR: BGE BGE 119 IB 116 du 1 janvier 1993

IT: BGE BGE 119 IB 116 del 1 gennaio 1993

Regeste

Regeste Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt: Zuwendungen an einen Aktionär. 1. Die freiwillige Zuwendung einer Tochtergesellschaft an eine Schwestergesellschaft ist vorerst eine geldwerte Leistung an die Muttergesellschaft, soweit sie unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbracht worden wäre. Für die letztlich begünstigte Schwestergesellschaft stellt sie eine - oft verdeckte - Finanzierungsform dar (E. 2). 2. Ein verlustbringendes spekulatives Geschäft mit Silber kann nicht einer Gesellschaft zugerechnet werden, der die Finanzen durch ihren Alleinaktionär entzogen waren, und die daher nicht fähig war, ein solches Geschäft aus eigenen Mitteln vorzunehmen. Das Geschäft ist dem Aktionär zuzurechnen. Die geldwerte Leistung, die dem Aktionär durch eine von ihm über eine andere Gesellschaft beherrschte Unternehmung zugehalten wurde, ist namentlich bei der Gesellschaft steuerbar, über welche die Zuwendung geflossen ist. Dabei ist ohne Belang, dass die freiwillige Zuwendung buchhalterisch nicht erfasst wurde (E. 3).

Regeste Art. 49 al. 1 let. b AIFD: prestations à l'actionnaire. 1. La libéralité que fait une filiale à une société soeur représente d'abord une prestation appréciable en argent à la société mère, dans la mesure où elle n'aurait pas été faite dans les mêmes circonstances à un tiers; pour la société soeur finalement gratifiée, la prestation constitue une forme de financement, souvent occulte (consid. 2). 2. Une opération spéculative sur métal-argent ayant entraîné une perte ne saurait être le fait d'une société qui, vidée de sa trésorerie par son actionnaire, était dans l'incapacité de procéder à une telle opération par ses propres moyens, mais celui de l'actionnaire. La prestation appréciable en argent faite à l'actionnaire par une société qu'il détient par l'intermédiaire d'une autre société est notamment imposable auprès de cette dernière, par laquelle a transité ladite prestation; il est sans importance que cette libéralité n'ait pas été comptabilisée (consid. 3).

Regesto Art. 49 cpv. 1 lett. b DIFD: prestazioni all'azionista. 1. L'elargizione fatta da una società affiliata a una consorella rappresenta in primo luogo una prestazione valutabile in denaro alla società madre, se tale elargizione non sarebbe stata effettuata nelle medesime circostanze nei confronti di un terzo; per la consorella che finalmente riceve l'elargizione, essa costituisce una forma di finanziamento, sovente occulto (consid. 2). 2. Un'operazione speculativa sull'argento conclusasi con una perdita dev'essere addebitata all'azionista e non alla società, la quale, svuotata delle sue liquidità dal suo azionista, era nell'incapacità di effettuare con propri mezzi una tale operazione. La prestazione valutabile in denaro fatta all'azionista da una società che egli possiede tramite un'altra società è imponible in particolare presso quest'ultima società, attraverso la quale è transitata la citata prestazione; il fatto che l'elargizione non è stata allibrata non è di rilievo (consid. 3).

Erwägungen

E. 2

Selon l'article 49 al. 1 Arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; RS 642.11), le bénéficiaire imposable des sociétés anonymes se détermine d'après le solde du compte de pertes et profits, y compris le solde reporté de l'année précédente. A ce solde sont ajoutés tous les prélèvements opérés avant le calcul de celui-ci, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial. Comptent au nombre des prélèvements qui entrent dans le calcul du solde du compte de pertes et profits les "libéralités en faveur de tiers" mentionnées à la lettre b de l'article 49 al. 1 AIFD. D'après la doctrine et la jurisprudence, cette notion comprend notamment les prestations appréciables en argent 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 non participants. Ainsi entrent en considération les prestations faites par une société non seulement à une personne physique mais aussi à une autre personne morale qui lui est proche (Archives 59 p. 412; KÄNZIG, Die direkte Bundessteuer, Bâle 1992, n. 104 ad art. 49 al. 1 let. b). Lorsque des libéralités interviennent entre sociétés faisant partie d'un même groupe, en particulier entre sociétés soeurs, il y a lieu de reconstituer les relations existant entre ces sociétés - qui sont des contribuables distincts - et d'évaluer les prestations comme si celles-ci intervenaient entre tiers. Ainsi, la libéralité que fait une filiale à une société soeur représente d'abord une prestation appréciable en argent à la société mère, dans la mesure où elle n'aurait pas été faite dans les mêmes circonstances à un tiers; pour cette dernière, il s'agit d'une recette imposable, sous réserve de la réduction pour participations importantes de l'article 59 AIFD; enfin, pour la société soeur finalement gratifiée, la prestation constitue une forme de financement (souvent occulte) (JUNG/AGNER, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zurich 1989, n. 260 ad art. 49; ZUPPINGER/SCHÄRRER/FESSLER/REICH, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2e éd., § 45, n. 78a et 106a; YERSIN, Apports et retraits du capital propre et bénéficiaire imposable, thèse Lausanne 1977, p. 151; YVES NOËL, La double imposition internationale résultant des redressements comptables entre sociétés apparentées et son élimination, thèse Lausanne 1990, p. 151; contra: M. REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen BGE 119 Ib 116 S. 120 Unternehmen, in Archives 54 p. 635 ss, qui admet toutefois des exceptions notamment lorsque la société mère doit amortir sa participation). L'avantage peut consister en ce que des versements qu'obtient la société ne sont pas comptabilisés par celle-ci comme rendement, mais distribués directement à l'actionnaire ou à des personnes le touchant de près (Archives 33 p. 104; MASSHARDT/GENDRE, Commentaire IDN, n. 26n ad art. 49 al. 1 let. b, p. 270). Il peut également avoir la forme d'une renonciation de la société, au profit de son actionnaire ou d'une personne la touchant de près, à des prestations auxquelles elle aurait droit juridiquement ou selon l'usage commercial (KÄNZIG, op.cit., n. 101 ad art. 49 al. 1 let. b).

E. 3

a) La recourante demande tout d'abord que soit déduit de son bénéfice de l'année 1982 un amortissement de 819'230 francs sur sa participation à la société L. SA; elle invoque la perte de 1'011'013 fr. 85 qu'a subie cette dernière en 1981 lors de l'opération boursière sur métal-argent, perte qui diminuerait sensiblement la substance de la participation. Dans une motivation pour le moins lapidaire renvoyant à un arrêt rendu le 13 février 1989 par le Tribunal fédéral en la cause S.I. W. B., l'autorité intimée a considéré que l'opération en cause n'a pas été réellement effectuée par L. SA, mais bien par F. W. à titre personnel; la perte subie à cette occasion aurait été abusivement comptabilisée dans cette société, de sorte

qu'elle représenterait une prestation appréciable en argent imposable faite par L. SA à la recourante, son actionnaire, avant de l'être à F. W., de sorte que l'amortissement de la participation L. SA devrait être annulé. En fait, l'autorité intimée a implicitement opéré une compensation entre l'amortissement prétendu et la prestation appréciable en argent qu'aurait obtenue la recourante à l'occasion de l'opération boursière sur métal-argent. Dès lors, il y a lieu de vérifier séparément si l'un et l'autre de ces éléments ont été correctement appréciés par l'autorité intimée. Il est sans importance à cet égard que la taxation de la société L. SA soit litigieuse, en particulier quant à la déduction de la perte qu'elle a subie lors de l'opération boursière, et qu'une procédure soit pendante devant les autorités vaudoises. Comme la recourante et L. SA sont des contribuables distinctes ayant chacune ses bases d'impositions propres, le présent arrêt n'a de portée que pour la recourante et ne saurait lier les autorités vaudoises qui conservent leur indépendance de jugement dans la cause de L. SA. BGE 119 Ib 116 S. 121 b) Il convient d'examiner tout d'abord si la recourante a obtenu une prestation appréciable en argent de sa filiale L. SA. aa) Il est patent que l'opération boursière comptabilisée par L. SA s'est déroulée dans les mêmes circonstances que celle de la société S.I. W. B. En effet, cette dernière société, dont F. W. était l'actionnaire direct, avait procédé, aux mêmes dates et aux mêmes conditions que L. SA, à une opération sur métal-argent pour un montant un peu plus élevé par l'intermédiaire du même courtier, de sorte qu'elle avait également subi une perte d'ampleur analogue. En outre, les situations financières des deux sociétés présentaient de fortes ressemblances: vidées de leur trésorerie par F. W., elles étaient dans l'incapacité de procéder aux opérations en cause par leurs propres moyens. Bien que constatés de manière souvent implicite dans la décision attaquée, ces faits qui établissent l'existence d'une prestation appréciable en argent ne sont ni inexacts, ni lacunaires, de sorte qu'ils lient le Tribunal fédéral. Au vu de ces éléments, l'autorité intimée pouvait admettre que, comme dans l'arrêt cité, l'opération spéculative n'était pas le fait de L. SA, dans les livres de laquelle elle était comptabilisée, mais celui de F. W., et qu'en mettant à la charge d'abord de L. SA, puis de la recourante, les dettes qu'il avait envers son courtier, il obtenait un avantage économique certain, sans contre-prestation, avantage qui ne s'expliquait que par sa position d'actionnaire dominant du groupe de sociétés. bb) Il reste à déterminer si la prestation en cause est imposable auprès de la recourante, ce qu'elle conteste, invoquant le fait qu'elle n'a réalisé aucun revenu. Il est exact que le bénéficiaire économique final de la prestation est F. W., et non la recourante. Celui-ci n'était toutefois pas actionnaire direct de L. SA et ne pouvait obtenir de celle-ci de prestation appréciable en argent à ce titre. Ce n'est que par l'intermédiaire de la recourante, puis de l'actionnaire de celle-ci, I. H. SA, qu'il détenait, que F. W. pouvait recevoir des prestations appréciables en argent de l'une ou l'autre de ses sociétés. Que ces dernières n'aient pas comptabilisé clairement la prestation qui transitait par elles est sans incidence sur l'imposition. Ainsi, il est sans importance que la recourante n'ait pas comptabilisé comme une recette la prestation que faisait L. SA à F. W., puis celle qu'elle-même faisait à ce dernier, par l'intermédiaire de sa propre actionnaire. Aux termes de l'article 49 alinéa 1 lettre b AIFD, son bénéfice imposable doit précisément être BGE 119 Ib 116 S. 122 déterminé compte tenu des libéralités en faveur de tiers qui auraient été opérées avant le calcul du solde de son compte de profits et pertes. A cet égard, il n'y a pas lieu de traiter différemment les opérations entre sociétés soeurs et celles intervenant en cascade entre filiales et sociétés mères (StE 1990 B 72.13.22 n. 17). C'est donc à bon droit et sans abuser de son pouvoir d'appréciation que l'autorité intimée a considéré l'avantage consenti à F. W. par L. SA comme une recette imposable de la recourante. cc) L'Administration fédérale des

contributions affirme que la recourante aurait fait une prestation appréciable en argent de 1'148'714 fr. 40 à F. W., c'est-à-dire d'un montant supérieur à celui de la perte subie par L. SA lors de l'opération sur métal-argent (1'011'013 fr. 85). Cette affirmation est exacte. En effet, si la dette envers C. prise en charge par L. SA atteignait bien le montant de 1'011'013 fr. 85, elle a porté intérêt d'abord pendant que celle-ci en était débitrice, puis, après sa reprise par la recourante, pendant que cette dernière en a été responsable. A la prestation de L. SA s'est donc ajoutée une prestation appréciable en argent propre de la recourante, correspondant aux intérêts courus. La prise en charge de ces intérêts par la recourante, comme celle de la dette en capital, représentait un avantage manifeste accordé à F. W. auquel ne correspondait aucune contre-prestation de ce dernier. A cet égard, il est sans importance que celui-ci ait acquitté ultérieurement lui-même les montants dus au courtier du moment qu'il s'est constitué créancier de la recourante pour un montant équivalent. Dans la mesure où ces intérêts (1982: 60'660 fr. 85; 1983: 50'036 fr. 20; 1984: 27'003 fr. 60, soit au total 137'700 fr. 65) ont grevé les comptes de résultats de la recourante, ils doivent être ajoutés aux bénéfices imposables des années concernées, ce qu'a omis de faire l'autorité intimée. c) Les participations représentent des immobilisations pour leur détenteur qui, s'il s'agit d'une société anonyme, ne doit pas les évaluer à un montant supérieur à leur prix d'achat ou de revient. Dans la mesure où elles subissent une moins-value durable, elles doivent faire l'objet d'amortissements correspondants (BLUMER, Die kaufmännische Bilanz, 1989, p. 165/166; KÄNZIG, op.cit., n. 123, 250 ad art. 49 al. 1 let. b, n. 334 ad let. c). La cause de la moins-value est sans incidence sur l'obligation qu'a la société de procéder aux amortissements nécessaires (art. 960 al. 2, 665 et 667 CO , dans leur version antérieure au 1er juillet 1992). En l'espèce, la recourante a amorti sa participation à L. SA par Fr. 819'230.60 ensuite de la perte boursière comptabilisée par celle-ci. BGE 119 Ib 116 S. 123 Dans la mesure où la participation a perdu de sa valeur, cet amortissement est justifié et doit donc être admis. A cet égard, il est sans importance que la moins-value de la participation soit due à une perte effective de la société, qu'elle serait autorisée à déduire de son bénéfice, ou à une prestation appréciable en argent faite à un actionnaire ou à une personne la touchant de près, qui ne peut être défalquée du bénéfice imposable. Bien qu'implicitement, l'autorité intimée a admis l'amortissement auquel prétendait la recourante puisqu'elle a considéré qu'il compensait le montant de la prestation accordée à F. W. Le grief de la recourante est donc mal fondé. d) Enfin, c'est manifestement à tort que l'autorité intimée a procédé à une compensation entre la prestation appréciable en argent faite par la recourante à F. W. et l'amortissement de sa participation à L. SA, leurs montants n'étant pas identiques. En effet, la prestation appréciable en argent provenant de L. SA s'élevait à 1'011'013 fr. 85, montant auquel se sont ajoutés les intérêts courus pendant que la recourante était débitrice de la dette envers C., soit au total 1'148'714 fr. 40. L'amortissement de la participation s'élevait, en revanche, à 819'230 fr. 60. La différence (329'483 fr. 80) - qui représente un montant important au sens de la jurisprudence (ATF 108 Ib 228 consid. 1b) - doit être ajoutée au bénéfice de la recourante. Comme la recourante est titulaire de l'entier du capital-actions de L. SA, il convient de la mettre au bénéfice de la réduction pour participations ayant une influence déterminante, selon l'article 59 AIFD (MASSHARDT/GENDRE, op.cit., n. 16, ch. 2.13 ad art. 59).