

# NE\_GERICHTE TA.1996.67 vom 12. September 1996

NE Tribunal cantonal, 1996-09-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_TA.1996.67](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.1996.67)

FR: NE\_GERICHTE TA.1996.67 du 12 septembre 1996

IT: NE\_GERICHTE TA.1996.67 del 12 settembre 1996

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable. 2. Les personnes morales sont ordinairement frappées d'un impôt direct sur le bénéfice et le capital. Certaines législations cantonales ont toutefois instauré un impôt minimum sur les recettes brutes des personnes morales. Subsidaire, il se substitue à l'impôt ordinaire quand le bénéfice et le capital ne donnent pas une mesure exacte de la capacité fiscale. Le chiffre d'affaires sert alors de critère. Cet impôt tend à frapper le bénéfice que réaliserait une entreprise dans des conditions normales. Dans le canton de Neuchâtel, l'idée d'un tel impôt a pour la première fois été évoquée en 1970 (Motion Moser, BGC 1969-1970, 135, p.1078-1083). Il a été introduit dans la législation fiscale d'abord à titre temporaire par décret du 19 novembre 1975 (RLN VI, p.283 ss, 285-286), puis à titre définitif dans la LCdir le 11 octobre 1978 (art.72 bis à 72 quinquies LCdir; RLN VII, p.114 ss, 131). Le taux de l'impôt, notamment, a été modifié le 23 mars 1992 (RLN XVI, p.391 ss, 392). Le système se retrouve actuellement aux articles 44 à 47 de la Loi sur les contributions directes dues par les personnes morales et instituant un impôt à la source du 3.10.1994 (LCdirPMIS). Selon le Conseil d'Etat, l'impôt minimum des personnes morales a pour but d'adapter la capacité contributive réelle de celles d'entre elles qui, pour venir en aide à leurs membres ou pour d'autres raisons de politique commerciale, se contentent de marges de bénéfice minimales et sont redevables ainsi d'un impôt ordinaire très réduit, disproportionné par rapport à leur puissance économique et financière (BGC 1975-1976, 141, p.1149 ss, 1150-1151; BGC 1988-1989, 154 II, p.1460 ss, 1493). Le Tribunal fédéral a admis que le système de l'impôt minimum n'est pas contraire à la Constitution fédérale (ATF 103 Ia 537, 102 Ia 254, 100 Ia 244, 96 I 560). Il permet d'éviter que l'imposition sur le capital et le bénéfice "ne frappe dans le vide" en présence d'entreprises dont le but n'est pas de réaliser un profit et dont le résultat s'exprime dans d'autres facteurs que le bénéfice et le capital (ATF 103 Ia 540-541). La Cour de céans a par ailleurs considéré que cet impôt s'applique non seulement aux entreprises qui n'ont pas pour objectif de réaliser un bénéfice, mais aussi aux grandes entreprises à succursales multiples qui, tout en se contentant de marges bénéficiaires réduites, prospèrent grâce au développement d'une activité commerciale très intense, qui leur permet parfois de contrôler ainsi une part importante du marché, quand bien même le profit qu'elles en retirent ou les capitaux propres investis peuvent être peu élevés. Dans ces conditions, l'assiette de l'impôt sur les personnes morales, constituée par le bénéfice et le capital, n'est pas de nature à prendre en compte la véritable capacité financière de telles entreprises et ne permet pas de répondre de manière satisfaisante au postulat d'une juste répartition des charges fiscales. Par contre, les recettes brutes apparaissent comme le critère idoine pour apprécier leur véritable capacité financière (RJN 1985, p.159-160). Cette solution a été approuvée par le Tribunal fédéral, qui a considéré que l'élément déterminant qui, du point de vue fiscal, justifie le prélèvement d'un impôt minimum subsidiaire est la

disproportion évidente qui existe entre la charge fiscale ordinaire relativement basse et la capacité financière effective de certaines entreprises (ATF du 9.11.1984 en la cause W., partiellement reproduit au RJN 1985 précité). 3. a) Selon la jurisprudence fédérale, un impôt cantonal minimum frappant les recettes brutes des personnes morales est conforme à la Constitution fédérale lorsque le taux d'imposition du rendement minimum exigé ("Sollertragsatz") qui lui correspond n'excède pas 2,5 % du chiffre d'affaires et reste en principe dans un rapport constant avec celui-ci. Ce taux s'obtient en divisant le taux d'imposition de l'impôt minimum par celui de l'impôt ordinaire. Le taux d'imposition de l'impôt minimum utilisé est le taux réel, c'est-à-dire qu'il est calculé, pour un chiffre d'affaires donné, après déduction du montant des recettes brutes que la loi exonère. Le taux d'imposition ordinaire du bénéfice correspond au taux applicable à la société en tenant compte d'un bénéfice hypothétique de 2 % du chiffre d'affaires (ATF 102 Ia 254 ss, cons.2, 257-261). b) En l'espèce, l'impôt minimum réclamé à la recourante a été avant tout calculé sur la base d'un montant de 639'013'066 francs, correspondant aux recettes brutes provenant du commerce de détail réalisées en 1993 (décision entreprise, p.2). Selon la LCdir en vigueur à l'époque, le taux de l'impôt minimum en matière de commerce de détail était de 2 o/oo et les recettes n'étaient prises en considération que dans la mesure où elles dépassaient 2 millions de francs (art.72c, 72d LCdir; RLN XVI, p.392). En outre, l'impôt sur le bénéfice des sociétés coopératives se calculait selon le barème applicable au revenu des personnes physiques (art.63 al.3 aLCdir; BGC 1993-1994, 159 II, p.1983), c'est-à-dire selon l'article 46 al.1 et 2 LCdir. De ce fait, en prenant comme hypothèses de travail quelques chiffres d'affaires compris entre 2,5 et 640 millions de francs, on arrive aux résultats suivants :

Chiffre d'affaires hypothétique (o/oo)	Produit net minimum	Taux d'imposition ordinaire	Taux d'imposition minimum	Taux d'imposition du rendement exigé (en %)	Taux d'imposition (en %)
2,5 mio	50'000	9,175	0,4	0,43	5,05
5,05 mio	101'000	12,397	1,2	0,97	8,515
8,515 mio	170'300	15	1,75	1,17	32
32 mio	640'000	15	1,75	1,17	16
16 mio	320'000	15	1,75	1,17	64
64 mio	1'280'000	15	1,93	1,29	640
640 mio	12,8 mio	15	1,93	1,29	12,8

Ce tableau, établi sur la base de celui figurant dans l'ATF 102 précité, appelle quelques développements. - Concernant les chiffres d'affaires, les montants de 2,5, 5,05 et 8,515 millions ont été retenus pour une raison pratique. La LCdir donne en effet le taux d'imposition ordinaire correspondant au 2% de ces chiffres (soit 50'000 francs, 101'000 francs et 170'300 francs). - Le taux d'imposition ordinaire découle de l'article 46 al.1 et 2 LCdir (progression du taux jusqu'à un plafond de 15 % dès 170'300 francs). - Le taux d'imposition minimum tient compte du fait que les deux premiers millions de recettes ne sont pas imposés. A partir de l'équation habituelle Recettes x taux = impôt on aboutit à la solution taux = impôt recettes. Le détail des calculs est ainsi le suivant: 2,5 mio : 500'000 à 2 o/oo = 1'000 1'000 = 0,0004 = 0,4 o/oo 2'500'000 (En clair : un chiffre d'affaires de 2,5 mio entraîne la perception d'un impôt minimum de 1'000 francs, correspondant au 2 o/oo du chiffre d'affaires dépassant 2 mio de francs, soit 500'000 francs; 1'000 francs représentent le 0,4 o/oo de 2,5 mio.) 5,05 mio : 3'050'000 à 2 o/oo = 6'100 6'100 = 0,0012 = 1,2 o/oo 5'050'000 8,515 mio : 6'515'000 à 2 o/oo = 13'030 13'030 = 0,00153 = 1,53 o/oo 8'515'000 16 mio : 14'000'000 à 2 o/oo = 28'000 28'000 = 0,00175 =

1,75 o/oo 16'000'000 32 mio : 30'000'000 à 2 o/oo = 60'000 60'000 = 0,00187  
= 1,87 o/oo 32'000'000 64 mio : 62'000'000 à 2 o/oo = 124'000 124'000 =  
0,00193 = 1,93 o/oo 64'000'000 640 mio : 638'000'000 à 2 o/oo = 1'276'000

1'276'000 = 0,00199 = 1,99 o/oo 640'000'000 - Le calcul du taux d'imposition du rendement minimum exigé ("Soller- tragssatz") se fait selon la formule suivante : Taux d'imposition minimum x 10 = "Sollertragssatz" Taux d'imposition ordinaire La multiplication par 10 découle du fait que le taux d'imposition minimum est en o/oo, alors que le taux d'imposition ordinaire est en %. On peut tirer deux constatations de ce tableau. D'une part, la limite (fixée par le Tribunal fédéral) de 2,5 % du taux du rendement minimum exigé n'est pas dépassée par le système fiscal neuchâtelois en vigueur à l'époque, même pour une entreprise ayant, comme la recourante, un chiffre d'affaires important de 640 millions de francs, puisqu'il s'élève alors à 1,33 %. D'autre part, les variations de ce taux sont importantes quand le chiffre d'affaires est bas, mais cela découle nécessairement du fait que, en matière d'imposition minimum, les deux premiers millions de recettes ne sont pas pris en compte. En revanche, les variations sont minimes par la suite : elles n'excèdent pas quelques centièmes entre 64 et 640 millions de francs de chiffre d'affaires (1,29 et 1,33 %). Il faut dès lors en conclure que le système de l'impôt minimum appliqué à la recourante est compatible avec la Constitution fédérale. 4. a) Bien qu'admissible dans son principe, l'imposition selon le système de l'impôt minimum ne saurait toutefois être automatique. Il serait en effet discutable d'assujettir à l'impôt minimum dès qu'elle dégage un bénéfice insuffisant une entreprise qui réalise généralement des bénéfices normaux entraînant le prélèvement de l'impôt ordinaire (ATF du 9.11.1984 en la cause I. SA, cons.1c in fine, p.7). L'impôt minimum, comme l'impôt ordinaire, doit être adapté à la capacité contributive du contribuable, ce qui implique notamment que celui-ci ne doit pas être imposé dans une mesure dépassant son véritable enrichissement (Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse - Impôts directs, 3e éd., 1994, p.52). Les entreprises en difficulté doivent donc être exonérées de cet impôt (ATF 96 I 572). Cette règle ne figure pas dans la législation neuchâteloise, mais doit être considérée comme implicite car découlant des limites constitutionnelles posées par le Tribunal fédéral. D'ailleurs, dans son rapport du 9 février 1994 à l'appui d'un projet de LCdirPMIS, le Conseil d'Etat écrit : "Il va de soi que si l'entreprise n'a économiquement plus de capacité contributive en cas de pertes commerciales, l'autorité de taxation renonce à la perception de cet impôt" (BGC 1993-1994, 159 II, p.1989). Pour échapper à l'impôt minimum, l'entreprise doit établir l'existence de raisons spéciales : il lui faut démontrer que, durant la période envisagée, elle n'a pas pu obtenir un rendement normal en raison de difficultés particulières qui lui seraient propres. Une telle objection doit être sérieusement motivée et se baser sur des explications détaillées fournissant la cause des résultats médiocres des années en question. L'entreprise concernée ne peut pas se contenter de l'affirmation générale que ses problèmes ne sont dus qu'à la mauvaise situation économique de l'époque (ATF du 9.11.1984 en la cause I. SA, cons.1b et c, p.5-6). b) En l'espèce, la recourante allègue avoir réalisé, en chiffres ronds, des bénéfices de 901'000 francs en 1988, 945'000 francs en 1989, 995'000 francs en 1990, 583'000 francs en 1991 et 60'000 francs en 1992 (recours, p.2). On ignore si ces chiffres ont été admis par les autorités fiscales les années correspondantes. Le département ne les conteste quoi qu'il en soit pas. Il semble ainsi bien que la perte de 4,7 millions de francs subie par la recourante en 1993 est consécutive à une dégradation de ses résultats. La société X. ne donne cependant aucune explication sur les raisons qui ont entraîné dès 1991 une diminution de son bénéfice. Le département est d'avis que la capacité financière de

l'entreprise n'a pas été entamée et que la perte alléguée ne constitue qu'une notion comptable, ce qui justifie la perception d'un impôt minimum. Il en veut pour preuve l'augmentation de la marge brute et la constance du cash-flow (décision entreprise, p.7-8). Ce raisonnement est toutefois contradictoire avec le calcul de l'impôt réclamé. En effet, la recourante a bénéficié d'une réduction de 50 % du montant en principe dû, en application d'un arrêté du Département des finances du 1er octobre 1979 (décision entreprise, p.2). Or, ce texte précise que l'impôt minimum ne peut être perçu "aveuglément s'agissant d'entreprises qui se trouvent dans de sérieuses difficultés financières" et fixe dans quelle mesure une remise au sens de l'article 124 LCdir peut être accordée. Une remise de 50 % est la plus importante prévue et correspond à un "exercice bouclé avec une perte supérieure à trois fois l'impôt minimum total ou plus". Il est ainsi contradictoire d'une part d'affirmer que la société n'a pas réellement subi de pertes et d'autre part de lui accorder une remise réservée aux entreprises déficitaires faisant face à de sérieuses difficultés financières. Le dossier ne contient pas suffisamment d'éléments pour déterminer si le déficit allégué correspond à une perte réelle ou s'il est dû à d'autres raisons et, dans la première hypothèse, quelles en sont les causes exactes. Il convient donc de le renvoyer au service des contributions afin qu'il instruisse la cause sur ce point et rende une nouvelle décision motivée. La recourante devra lui fournir tous renseignements utiles à ce propos et pourra, si elle le souhaite, développer les raisons particulières qui ont selon elle conduit à la dégradation de ses résultats, étant rappelé que la simple référence à la conjoncture économique ne suffit pas. 5. Le recours est donc mal fondé dans la mesure où la recourante s'en prend à la constitutionnalité du système de l'impôt minimum en vigueur en 1993 et au fait qu'elle peut être contrainte à s'acquitter d'un tel impôt. Il convient toutefois d'annuler la décision entreprise et de renvoyer la cause au service des contributions afin qu'il se détermine sur la perte alléguée au sens des considérants. Il est statué sans frais (art.47 al.2 LPJA). La recourante, qui n'a pas engagé de frais d'avocat, n'a pas droit à des dépens (art.48 al.1 LPJA).

#### E. 46

al.1 et 2 LCdir. De ce fait, en prenant comme hypothèses de travail quelques chiffres d'affaires compris entre 2,5 et 640 millions de francs, on arrive aux résultats suivants :

Chiffre d'affaires	Produit net hypothétique	Taux d'imposition ordinaire (en %)	Taux d'imposition minimum (en o/oo)	Taux d'imposition du rendement minimum exigé (en %)
2,5 mio	50'000	9,175	0,4	0,43
5,05 mio	101'000	12,397	1,2	0,97
8,515 mio	170'300	15	1,53	1,02
16 mio	320'000	15	1,75	1,17

32 mio	640'000	15	1,87	1,25	
64 mio	1'280'000	15	1,93	1,29	
640 mio	12,8 mio	15	1,99	1,33	
+-----+-----+-----+-----+-----+					

Ce tableau, établi sur la base de celui figurant dans l'ATF 102 précité, appelle quelques développements.

- Concernant les chiffres d'affaires, les montants de 2,5, 5,05 et 8,515 millions ont été retenus pour une raison pratique. La LCdir donne en effet le taux d'imposition ordinaire correspondant au 2% de ces chiffres (soit 50'000 francs, 101'000 francs et 170'300 francs).

- Le taux d'imposition ordinaire découle de l'article 46 al.1 et 2 LCdir (progression du taux jusqu'à un plafond de 15 % dès 170'300 francs).

- Le taux d'imposition minimum tient compte du fait que les deux premiers millions de recettes ne sont pas imposés. A partir de l'équation habituelle

$$\text{Recettes} \times \text{taux} = \text{impôt}$$

on aboutit à la solution

$$\text{taux} = \frac{\text{impôt}}{\text{recettes}}$$

recettes

Le détail des calculs est ainsi le suivant:

$$2,5 \text{ mio} : 500'000 \text{ à } 2 \text{ o/oo} = 1'000$$

$$1'000 = 0,0004 = 0,4 \text{ o/oo}$$

2'500'000

(En clair : un chiffre d'affaires de 2,5 mio entraîne la perception d'un impôt minimum de 1'000 francs, correspondant au 2 o/oo du chiffre d'affaires dépassant 2 mio de francs, soit 500'000 francs; 1'000 francs représentent le 0,4 o/oo de 2,5 mio.)

$$5,05 \text{ mio} : 3'050'000 \text{ à } 2 \text{ o/oo} = 6'100$$

$$6'100 = 0,0012 = 1,2 \text{ o/oo}$$

5'050'000

$$8,515 \text{ mio} : 6'515'000 \text{ à } 2 \text{ o/oo} = 13'030$$

$$13'030 = 0,00153 = 1,53 \text{ o/oo}$$

8'515'000

16 mio : 14'000'000 à 2 o/oo = 28'000

28'000 = 0,00175 = 1,75 o/oo

16'000'000

32 mio : 30'000'000 à 2 o/oo = 60'000

60'000 = 0,00187 = 1,87 o/oo

32'000'000

64 mio : 62'000'000 à 2 o/oo = 124'000

124'000 = 0,00193 = 1,93 o/oo

64'000'000

640 mio : 638'000'000 à 2 o/oo = 1'276'000

1'276'000 = 0,00199 = 1,99 o/oo

640'000'000

- Le calcul du taux d'imposition du rendement minimum exigé ("Sollertragssatz") se fait selon la formule suivante :

Taux d'imposition minimum x 10 = "Sollertragssatz"

Taux d'imposition ordinaire

La multiplication par 10 découle du fait que le taux d'imposition minimum est en o/oo, alors que le taux d'imposition ordinaire est en %.

On peut tirer deux constatations de ce tableau. D'une part, la limite (fixée par le Tribunal fédéral) de 2,5 % du taux du rendement minimum exigé n'est pas dépassée par le système fiscal neuchâtelois en vigueur à l'époque, même pour une entreprise ayant, comme la recourante, un chiffre d'affaires important de 640 millions de francs, puisqu'il s'élève alors à 1,33 %. D'autre part, les variations de ce taux sont importantes quand le chiffre d'affaires est bas, mais cela découle nécessairement du fait que, en matière d'imposition minimum, les deux premiers millions de recettes ne sont pas pris en compte. En revanche, les variations sont minimes par la suite : elles n'excèdent pas quelques centièmes entre 64 et 640 millions de francs de chiffre d'affaires (1,29 et 1,33 %). Il faut dès lors en conclure que le système de l'impôt minimum appliqué à la recourante est compatible avec la Constitution fédérale.

4. a) Bien qu'admissible dans son principe, l'imposition selon le système de l'impôt minimum ne saurait toutefois être automatique. Il serait en effet discutable d'assujettir à l'impôt minimum dès qu'elle dégage

un bénéfice insuffisant une entreprise qui réalise généralement des bénéfices normaux entraînant le prélèvement de l'impôt ordinaire (ATF du 9.11.1984 en la cause I. SA, cons.1c in fine, p.7). L'impôt minimum, comme l'impôt ordinaire, doit être adapté à la capacité contributive du contribuable, ce qui implique notamment que celui-ci ne doit pas être imposé dans une mesure dépassant son véritable enrichissement (Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse - Impôts directs, 3e éd., 1994, p.52). Les entreprises en difficulté doivent donc être exonérées de cet impôt (ATF 96 I 572). Cette règle ne figure pas dans la législation neuchâteloise, mais doit être considérée comme implicite car découlant des limites constitutionnelles posées par le Tribunal fédéral. D'ailleurs, dans son rapport du 9 février 1994 à l'appui d'un projet de LCdirPMIS, le Conseil d'Etat écrivait : "Il va de soi que si l'entreprise n'a économiquement plus de capacité contributive en cas de pertes commerciales, l'autorité de taxation renonce à la perception de cet impôt" (BGC 1993-1994, 159 II, p.1989). Pour échapper à l'impôt minimum, l'entreprise doit établir l'existence de raisons spéciales : il lui faut démontrer que, durant la période envisagée, elle n'a pas pu obtenir un rendement normal en raison de difficultés particulières qui lui seraient propres. Une telle objection doit être sérieusement motivée et se baser sur des explications détaillées fournissant la cause des résultats médiocres des années en question. L'entreprise concernée ne peut pas se contenter de l'affirmation toute générale que ses problèmes ne sont dus qu'à la mauvaise situation économique de l'époque (ATF du 9.11.1984 en la cause I. SA, cons.1b et c, p.5-6).

b) En l'espèce, la recourante allègue avoir réalisé, en chiffres ronds, des bénéfices de 901'000 francs en 1988, 945'000 francs en 1989, 995'000 francs en 1990, 583'000 francs en 1991 et 60'000 francs en 1992 (recours, p.2). On ignore si ces chiffres ont été admis par les autorités fiscales les années correspondantes. Le département ne les conteste quoi qu'il en soit pas. Il semble ainsi bien que la perte de 4,7 millions de francs subie par la recourante en 1993 est consécutive à une dégradation de ses résultats. La société X. ne donne cependant aucune explication sur les raisons qui ont entraîné dès 1991 une diminution de son bénéfice. Le département est d'avis que la capacité financière de l'entreprise n'a

pas été entamée et que la perte alléguée ne constitue qu'une notion comptable, ce qui justifie la perception d'un impôt minimum. Il en veut pour preuve l'augmentation de la marge brute et la constance du cash-flow (décision entreprise, p.7-8). Ce raisonnement est toutefois contradictoire avec le calcul de l'impôt réclamé. En effet, la recourante a bénéficié d'une réduction de 50 % du montant en principe dû, en application d'un arrêté du Département des finances du 1er octobre 1979 (décision entreprise, p.2). Or, ce texte précise que l'impôt minimum ne peut être perçu "aveuglément s'agissant d'entreprises qui se trouvent dans de sérieuses difficultés financières" et fixe dans quelle mesure une remise au sens de l'article 124 LCdir peut être accordée. Une remise de 50 % est la plus importante prévue et correspond à un "exercice bouclé avec une perte supérieure à trois fois l'impôt minimum total ou plus". Il est ainsi contradictoire d'une part d'affirmer que la société n'a pas réellement subi de pertes et d'autre part de lui accorder une remise réservée aux entreprises déficitaires faisant face à de sérieuses difficultés financières.

Le dossier ne contient pas suffisamment d'éléments pour déterminer si le déficit allégué correspond à une perte réelle ou s'il est dû à d'autres raisons et, dans la première hypothèse, quelles en sont les causes exactes. Il convient donc de le renvoyer au service des contributions afin qu'il instruisse la cause sur ce point et rende une nouvelle décision motivée. La recourante devra lui fournir tous renseignements utiles à ce propos et pourra, si elle le souhaite, développer les raisons particulières qui ont selon elle conduit à la dégradation de ses résultats, étant rappelé que la simple référence à la conjoncture économique ne suffit pas.

5. Le recours est donc mal fondé dans la mesure où la recourante s'en prend à la constitutionnalité du système de l'impôt minimum en vigueur en 1993 et au fait qu'elle peut être contrainte à s'acquitter d'un tel impôt. Il convient toutefois d'annuler la décision entreprise et de renvoyer la cause au service des contributions afin qu'il se détermine sur la perte alléguée au sens des considérants.

Il est statué sans frais (art.47 al.2 LPJA). La recourante, qui n'a pas engagé de frais d'avocat, n'a pas droit à des dépens (art.48 al.1

LPJA).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.