

VD_OMNI FI.2002.0036 vom 27. Dezember 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-12-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0036

FR: VD_OMNI FI.2002.0036 du 27 décembre 2005

IT: VD_OMNI FI.2002.0036 del 27 dicembre 2005

Regeste

X/ Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Lorsque la société fille, absorbe par fusion les actifs et les passifs de la société mère avec un effet rétroactif au 31 décembre 1993, le dividende versé en mai 1994 par la société fille à la société mère avant la signature du contrat de fusion conduit à un résultat économique neutre dans le bilan de fusion.

Erwägungen

E. 1

a) Selon l'art. 54 al. 1 de l'ancienne loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (ci-après : aLI), le bénéfice imposable des personnes morales comprend notamment le solde du compte de pertes et profits (let. a) ainsi que tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits qui ne servent pas à couvrir les frais généraux autorisés par l'usage commercial, tels que les dépenses en vue de l'acquisition et de l'amélioration de biens, les prestations et avantages accordés aux actionnaires, les libéralités à des tiers etc. (let. b) ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de pertes et profits (let. f). La jurisprudence fédérale qualifie de prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants; il faut aussi que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (Archives 61 p. 541 consid. 2 et ATF 115 Ib 279 consid. 9b et les arrêts cités; voir aussi Walter Ryser et Bernard Rolli ; Précis de droit fiscal suisse Berne 1994 p. 241). Le contribuable doit prouver le caractère de charge de la prestation insolite; en particulier démontrer que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation insolite (concernant l'impôt anticipé, voir Archives 60 p 564/565 consid. 3). b) L'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (ci-après : LIFD) a abrogé l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception de l'impôt fédéral direct (ci-après : AIFD). En l'espèce, la période de calcul à laquelle se réfère la décision de taxation litigieuse concerne les années 1993-1994. En revanche, la période de taxation concerne l'année 1995, concrétisant le passage à l'imposition annuelle postnumerando des sociétés à base de capitaux. Le principe de la non-rétroactivité des lois, déduit de l'article 4 de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 (aCst), fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur. Toutefois, l'art. 206 LIFD a fixé un régime transitoire particulier concernant les personnes morales. Pour la première période fiscale suivant

l'entrée en vigueur de la loi fédérale, l'impôt sur le bénéfice net des personnes morales fait l'objet de taxation provisoire d'après l'ancien et le nouveau droit. L'impôt calculé sur la base du nouveau droit est dû, s'il est plus élevé que celui calculé selon l'ancien droit ; si tel n'est pas le cas, c'est l'impôt calculé d'après l'ancien droit qui doit être acquitté (al. 1). Les bénéfices extraordinaires réalisés au cours des exercices clos pendant les années civiles n -2 et n -1 sont soumis à un impôt spécial calculé conformément à l'art. 68, à condition qu'ils ne servent pas à couvrir des pertes dont la déduction est autorisée (al. 2). Les bénéfices extraordinaires comprennent les bénéfices en capital réalisés, les réévaluations comptables d'éléments de fortune, les provisions dissoutes, ainsi que les amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial qui ont été omis (al. 3). En l'espèce, il ressort du dossier que la taxation réalisée selon l'ancien droit est plus élevée que celle basée sur le nouveau droit, de sorte que ce sont les dispositions de l'AIFD qui sont applicables. c) L'impôt fédéral dû par les sociétés anonymes comprend notamment un impôt sur le rendement net (art. 48 let a AIFD). L'art. 49 al. 1 AIFD précise que le calcul du rendement net englobe le solde du compte de profits et pertes, comprenant notamment tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de profits et pertes qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, par exemple, les frais d'acquisition et d'amélioration de biens, les versements au capital social et les libéralités en faveur de tiers (let. b), ainsi que les amortissements et les réserves d'amortissements non autorisés par l'usage commercial (let. c). Selon la jurisprudence, la notion de libéralités en faveur de tiers 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 touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants (ATF 119 Ib 119 consid. 2).

E. 2

a) L'ancienne loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (aLI) régit le cas de fusion par absorption de manière comparable à l'art. 12 AIFD. Cette dernière règle prévoit, lors de la dissolution d'une personne morale, que l'impôt est dû jusqu'à la clôture de la liquidation. Les organes chargés de la liquidation, respectivement la personne morale qui en reprend une autre avec ses actifs et passifs, doivent remplir et remettre la déclaration d'impôt pour la personne morale dissoute et doivent, avant de répartir l'excédent de la liquidation, s'assurer que les impôts ont été payés ou fournir des sûretés (art. 12 al. 2 en rapport avec l'art. 121 AIFD). Ces dispositions prévoient ainsi que le successeur fiscal prend la place de son prédécesseur en ce qui concerne la procédure, ainsi que pour la dette matérielle d'impôt. b) Lorsqu'une personne morale transfère ses actifs et passifs à une autre personne morale, cette dernière succède à la société dissoute dans ses obligations fiscales pour le reste de la période en cours. Les règles de l'ancien art. 12 AIFD sont applicables dans tous les cas où il y a reprise d'un patrimoine ou d'une entreprise au sens de l'art. 181 CO. Il est à cet égard sans importance que la personne morale qui disparaît doive être liquidée ou non selon le droit civil. L'art. 12 al. 2 AIFD n'est toutefois applicable que si les actifs et les passifs sont transférés à une autre personne morale contribuable (Masshardt et Gendre, Commentaire IDN ad. art. 12 p. 60). Lors d'une fusion au sens de l'ancien art. 748 CO, une société reprend les actifs et les passifs d'une autre société sur la base d'un bilan de cette dernière, qui est établi au jour de la conclusion du contrat de fusion, respectivement de la reprise (bilan de fusion). Ce bilan de fusion reprend en règle générale sans modification les valeurs comptables applicables jusqu'à ce moment. Selon le principe de la réalité économique, les positions des bilans des

deux entreprises sont additionnées; en particulier, les réserves et le report de bénéfices sont repris dans les comptes correspondants de la société reprenante et les affaires de la société dissoute sont reprises rétroactivement dans la comptabilité de la société reprenante. Le revenu et par conséquent le bénéfice qui a été réalisé par la société reprise pendant l'année de la fusion et jusqu'à celle-ci doit être comptabilisé, selon les règles de comptabilisation commerciale, par la société reprenante pour l'exercice en question. Un éventuel report de bénéfice de la société reprise provenant de la période précédente figure également dans le bilan de la société reprenante. c) L'addition des facteurs fiscaux lors d'une fusion assure la continuité fiscale : les réserves latentes peuvent être transférées en franchises d'impôt sur la société reprenante, dans la mesure où elles ne sont pas réalisées. Les revenus des deux sociétés fusionnées sont ainsi appréhendés sans lacune. L'entrée dans les facteurs fiscaux n'entraîne pas seulement l'imposition, dans le chef de la société reprenante, des bénéfices que la société reprise a réalisés dans les périodes de calcul, mais également l'imputation des pertes de la société reprise au cours de la période de calcul auprès de la société reprenante. Ainsi, les bénéfices réalisés par la société reprise sur l'année 1994 doivent être ajoutés au résultat de la société recourante pour l'imposition de l'année 1995 (voir ATF du 23 avril 1997, publié et traduit à la RDAF 1997 p.711 et ss).

E. 3

a) L'ancien article 748 CO réglementait la reprise d'une société anonyme par une autre société de même espèce. Cette disposition prévoit que, lorsqu'une société anonyme est dissoute par le fait qu'une autre société anonyme reprend l'actif et le passif, le conseil d'administration de la société reprenante doit adresser, dans les formes prévues pour la liquidation, un appel aux créanciers de la société dissoute (ch. 1). L'actif de la société dissoute est administré séparément jusqu'à ce que les créanciers aient été payés ou aient reçu des sûretés. L'administration appartient à la société reprenante (ch. 2). Le for antérieur de la société dissoute subsiste aussi longtemps que dure l'administration séparée (ch. 4). Pendant cette période, l'actif dont la reprise a eu lieu est encore considéré comme celui de la société dissoute, pour les rapports entre les créanciers de celle-ci, la société reprenante et ses créanciers. Cet actif forme, dans la faillite de la société reprenante, une masse distincte, et doit être employé, autant que de besoin, exclusivement à désintéresser les créanciers de la société dissoute (ch. 5). Les biens des deux sociétés ne seront pas confondus avant le moment où la répartition de l'actif d'une société dissoute peut valablement se faire entre les actionnaires (ch. 6). Les membres du conseil d'administration de la société reprenante porteront alors la dissolution de la société en vue de son inscription à la connaissance du préposé du Registre du Commerce et feront radier la société lorsque ses créanciers auront été payés ou auront reçu des sûretés (ch. 7). b) La société recourante explique que le patrimoine de la société absorbée a dû être administré séparément conformément à l'ancien article 748 CO. Le résultat de la période transitoire qui suit la fusion a été réalisé par la société absorbante. C'est pour cette raison que la recourante a tenu de manière distincte sa propre comptabilité et celle de la société absorbée, jusqu'au moment où elle serait autorisée à confondre les deux sociétés. Ainsi, en partant des bilans individuels de chaque entreprise, arrêtés au 31 décembre 1993, la société reprenante a élaboré les comptes de l'année 1994 avec le soin de scinder les opérations réalisées par chacune des deux sociétés. Toutefois, le contrat de fusion prévoyait une absorption régie avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1994, sur la base des bilans établis à cette fin le 31 décembre 1993. La société recourante explique que, malgré les traces de l'opération de versement du dividende de la recourante à sa société mère, aucune prestation susceptible d'avoir enrichi la société n'a été réalisée. Selon la

recourante, la capacité économique des deux sociétés fusionnées ne s'est pas trouvée améliorée par le versement du dividende. Il s'agit d'une écriture purement interne neutralisée par une écriture d'élimination dans le bilan de fusion. c) L'autorité intimée estime cependant que la fusion aurait été réalisée au 31 décembre 1994 et non pas au 31 décembre 1993, en raison de la tenue de comptes séparés jusqu'à la fin de l'année 1994. L'autorité intimée relève que le bilan de fusion comporte des opérations justifiées notamment en ce qui concerne l'élimination de la participation de Y. _____ dans X. _____, qui a entraîné un bénéfice de fusion de 85'000 fr. Le bénéfice reporté de Y. _____ (1'172'271.78 fr.) aurait été viré avec raison à la réserve générale de la nouvelle société X. _____. Ces opérations comptables concernaient directement la fusion et résultaient des principes généraux de comptabilité commerciale. En revanche, l'autorité intimée estime que l'élimination du dividende versé le 15 juin 1994 ne pouvait être maintenue car cette opération avait été réalisée bien avant la décision de fusion du 20 septembre 1994. La recourante serait liée par la comptabilité qu'elle a elle-même établie et déposée et qui fait apparaître un produit de 100'000 fr. dans les comptes de la société Y. _____ correspondant à un montant effectivement versé. L'autorité intimée estime que le conseil d'administration n'était pas en droit d'éliminer cette écriture passée conformément à la décision de l'assemblée générale X. _____ du 8 mai 1994. d) En l'espèce, il convient de déterminer, conformément à la jurisprudence fédérale, si le bilan après réalisation de la fusion reflète la capacité économique de l'ensemble des entités réunies. Ainsi, la capacité économique de la société reprenante est modifiée par la reprise des actifs et passifs de la société reprise dont elle assure la succession. Les circonstances économiques doivent donc être appréciées de manière concrète et elles doivent se refléter dans les livres des sociétés selon les principes de la comptabilité commerciale. A cet égard, le tribunal constate que les comptes de pertes et profits et bilan de X. _____ au 31 décembre 1993 et au 31 décembre 1994 ne font pas état du paiement d'un dividende auprès de la société mère Y. _____, dont les comptes mentionnent en revanche comme produit le versement de la somme de 100'000 fr. au titre de dividende, écriture comptable qui a été justifiée en vue d'engager la procédure de remboursement de l'impôt anticipé et dans le but de pouvoir également contester l'imposition du dividende. Dans la mesure où le contrat de fusion aurait pris effet au 31 décembre 1994, la société mère Y. _____ aurait dû faire porter cette somme dans les bénéfices réalisés pendant l'année en cours. Mais l'opération de fusion a précisément eu pour effet de rassembler dans une même comptabilité les différents postes de chacune des sociétés. Ainsi, le bénéfice réalisé par l'encaissement du dividende de 100'000 fr. le 18 juin 1994 par la société mère correspond à une écriture comptable de la société fille par laquelle la somme de 100'000 fr. a été versée à la société mère. Ainsi, la charge liée au versement du dividende ainsi que le produit réalisé par l'encaissement du dividende conduisent à un résultat économique neutre, qui justifie l'écriture en élimination du bénéfice de 100'000 fr. dans le cadre du bilan de fusion.

E. 4

Il se pose encore la question de savoir si l'effet rétroactif voulu par le contrat de fusion du 20 septembre 1994 au 1^{er} janvier 1994 n'avait pas pour seul but d'éviter l'imposition du versement du dividende et dans ce cas, s'il n'était pas constitutif d'un abus de droit. a) Le principe général de l'art. 2 al. 2 CC, selon lequel l'abus manifeste d'un droit n'est pas protégé par la loi, est également applicable en droit public. L'abus de droit consiste alors dans l'utilisation d'une institution juridique à des fins étrangères à celles qui ont motivé sa création (André Grisel, Traité de droit administratif, vol. I, p. 397). Ainsi, l'exercice d'un

droit est manifestement abusif lorsqu'il est contraire au but de ce droit ou crée une injustice manifeste (ATF 107 Ia 206). Seule une atteinte portée délibérément et de mauvaise foi est constitutive de l'exercice abusif d'un droit. b) En l'espèce, l'opération de fusion réalisée par la recourante a été effectuée de manière conforme à la procédure prévue par l'ancien art. 748 CO. Cette disposition n'interdit pas expressément l'effet rétroactif d'une fusion de deux sociétés. La loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (RS 221.301, LFus) n'exclut pas non plus l'effet rétroactif à un contrat de fusion en prévoyant seulement l'établissement d'un bilan intermédiaire si la date de clôture du bilan est antérieure de plus de six mois à celle de la conclusion du contrat de fusion ou si des modifications importantes sont intervenues dans le patrimoine des sociétés qui fusionnent depuis la clôture du dernier bilan. Ainsi, le versement du dividende de 100'000 fr. par la société fille à la société mère n'apparaît pas comme une modification importante de leur patrimoine ni une opération exceptionnelle, ni encore un bénéfice extraordinaire. Il s'agit vraisemblablement d'une opération habituelle de distribution de dividende et la fusion décidée postérieurement à ce versement ne semble pas avoir été décidée dans le seul but de détourner l'imposition de ce montant. Toutes les opérations comptables de fusion ont été réalisées de manière conforme à l'ancien art. 748 CO et la fusion a bien été voulue par l'actionnaire unique des sociétés en cause. Le tribunal ne saurait donc considérer que l'on est en présence d'un abus de droit. c) En définitive, les deux sociétés ont été fusionnées avec un effet rétroactif au 31 décembre 1993 et il ne saurait donc être question de les maintenir comme entités juridiques et fiscales distinctes pour 1994. Dès lors que la fusion est effectivement intervenue au 31 décembre 1993, il en découle naturellement l'élimination de l'écriture de dividende versé par la société fille à la société mère.

E. 5

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être admis et la décision attaquée annulée. Au vu de ce résultat, il convient de laisser les frais de justice à la charge de l'Etat.

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