

VD_OMNI FI.2012.0037 vom 13. Dezember 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-12-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2012.0037

FR: VD_OMNI FI.2012.0037 du 13 décembre 2012

IT: VD_OMNI FI.2012.0037 del 13 dicembre 2012

Regeste

X. _____ SA/Administration cantonale des impôts | Réduction pour participations en matière d'impôt cantonal et communal. Détermination des frais de financement et d'administration au sens des art. 28 al. 1 LHID et 107 al. 1 LI. La recourante est en droit - en cours de procédure - de ne plus s'en tenir au forfait de 25% préconisé à l'époque par la CSI et de revendiquer les frais effectifs. En se fondant sur les frais de financement et d'administration effectifs, on arrive à un rendement net déterminant supérieur au bénéfice de l'exercice (avant ou après les pertes reportées) et par conséquent à une réduction pour participations de 100%. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

Le litige porte sur la détermination de la réduction pour participations en matière d'impôt cantonal et communal.

E. 3

a) Afin d'atténuer les effets de la triple imposition économique, le droit fiscal suisse prévoit un allègement pour les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives qui détiennent des participations dans d'autres sociétés. Cet allègement prend la forme d'une réduction de l'impôt sur le bénéfice normalement dû. Il équivaut ainsi à une exemption indirecte des revenus de participations par opposition à une exemption directe qui exclut les revenus de participations de l'assiette imposable. Le Conseil fédéral avait proposé une exonération directe (assortie de l'absence de déduction des pertes et des amortissements sur participations) dans le cadre de la réforme 1997 de l'imposition des entreprises. Le Parlement a finalement opté pour le maintien de la réduction, soit le système de l'exemption indirecte (Denis Berdoz, in Yersin/Noël (éd.), Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, ad art. 69 LIFD, n os 1, 11, 26 et 27). Le régime de la réduction pour participations est applicable en droit fédéral et cantonal (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4 ème éd., Bâle 2012, p. 273; Denis Berdoz, op. cit., ad art. 69 LIFD, n o 3; Anne Widmer, La réduction pour participations, Bâle 2002, p. 24). En droit fédéral, la réduction pour participation est réglementée par l'art. 69 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Dans sa teneur en vigueur lors de la période fiscale litigieuse, cette disposition prévoyait que lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative possédait 20% au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou une

participation représentant une valeur vénale d'au moins 2 millions de francs, l'impôt sur le bénéfice était réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net de ces participations et le bénéfice net total. Depuis le 1^{er} janvier 2011, les conditions d'octroi ont été assouplies dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises II, afin d'encourager l'investissement (Message, FF 2005 4548 et 4596). Dorénavant, il suffit d'une participation d'au moins 10 % (précédemment 20%) au capital-actions ou au capital social d'une autre société ou représentant une valeur vénale d'au moins un million de francs (précédemment deux millions) pour pouvoir bénéficier de la réduction pour participations. En droit cantonal harmonisé, le régime de la réduction pour participations est prévu par l'art. 28 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), qui a une teneur identique à l'art. 69 LIFD. Selon le Message, la réglementation prévue à cette disposition revêtait un double caractère impératif pour les législateurs cantonaux: les cantons qui ne connaissaient pas jusqu'alors les allègements prévus devaient les consentir à l'avenir et les cantons qui en accordaient de plus étendus devaient désormais s'en tenir aux limites fixées par la LHID (Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 1, 65, 123, 201). En droit vaudois, c'est l'art. 106 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) qui régit la réduction pour participations. Dans sa teneur en vigueur lors de la période fiscale litigieuse, il disposait que lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative possédait 20% au moins du capital-actions ou du capital d'une autre société ou une participation représentant une valeur vénale d'au moins 2 millions de francs, l'impôt sur le bénéfice était réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net de ces participations et le bénéfice net total. La disposition a été modifiée, avec effet au 1^{er} janvier 2009, pour tenir compte des assouplissements prévus par la réforme de l'imposition des entreprises II. b) En l'espèce, la recourante reproche à l'ACI de n'avoir pas imputé les pertes des exercices antérieurs dans le calcul du "bénéfice net total" au sens des art. 28 LHID et 106 LI. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 137 II 164 consid. 4.1 p. 170). Les art. 28 LHID et 106 LI ne fournissent aucune indication sur la façon de prendre en compte les pertes des exercices antérieurs dans le calcul du "bénéfice net total" . Les travaux préparatoires n'apportent pas davantage de précision à ce sujet. Une des solutions consiste, comme l'a fait l'ACI, à calculer le rapport entre le rendement net des participations et le bénéfice net avant déduction des pertes des exercices antérieurs. Cette méthode était recommandée par la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat (la Conférence suisse des impôts – CSI – qui lui a succédé ne préconise toutefois plus cette solution; voir Circulaire CSI n° 23 du 21 novembre 2006 p. 6). Elle était également la solution initialement retenue par l'Administration fédérale des contributions. Dans sa Circulaire n°27 du 29 décembre 1995 aux administrations cantonales de l'impôt fédéral direct, l'Administration fédérale des contributions précisait en effet que le "bénéfice net total" au sens de l'art. 69 LIFD (qui est le pendant au niveau de l'impôt fédéral direct des art. 28 LHID et 106 LI) correspondait au bénéfice net imposable après élimination des résultats obtenus à l'étranger (établissements stables et immeubles servant au placement de capitaux sis à l'étranger), mais avant l'imputation des pertes reportées et avant la prise en charge provisoire des pertes provenant des établissements stables étrangers (Arch. 64, p. 718 ch. 6).

L'Administration fédérale des contributions a modifié par la suite sa pratique et recommande désormais aux administrations cantonales de l'impôt fédéral direct d'imputer les pertes des exercices précédents intégralement sur le bénéfice net total. Sa circulaire (Circulaire n o 9 du 9 juillet 1998 sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés [rendements de participations], Arch. 64, p. 156, ch. 2.7) précise en effet que "le bénéfice net total au sens de l'art. 69 LIFD est constitué du bénéfice net imposable ". Cette analyse a été confirmée par l'administration fédérale dans sa Circulaire n o 27 du 17 décembre 2009 (ch. 2.7, p. 8). Le canton de Vaud est apparemment l'un des seuls cantons à n'avoir pas modifié sa pratique à la suite des nouvelles circulaires de l'AFC. Le Tribunal fédéral ne s'est jamais prononcé sur cette problématique. La plupart des auteurs considèrent pour leur part qu'il faut imputer les pertes des exercices antérieurs dans le calcul du "bénéfice net total" , comme le soutient la recourante (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, ad art. 69, n o 10; Marco Duss/Jürg Altorfer, in Zweifel/Athanas (éd.), Kommentar DBG, 2 ème éd., Bâle 2008, ad art. 69, n o 14; Marco Duss/Julia von Ah/Frank Rutishauer, in Zweifel/Athanas (éd.), Kommentar StHG, 2 ème éd., Bâle 2002, ad art. 28, n o 50; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DGB, Zurich 2009, ad art. 69, n o 15). Point n'est besoin toutefois de trancher définitivement la question de savoir si la pratique vaudoise est compatible avec les art. 28 LHID et 106 LI, dès lors que le recours doit de toute manière être admis pour un autre motif.

E. 4

a) L'art. 70 al. 1 LIFD dispose que le rendement net des participations au sens de l'art. 69 correspond au revenu de ces participations, diminué des frais de financement y relatifs et d'une contribution de cinq pour cent destinée à la couverture des frais d'administration, sous réserve de la preuve de frais d'administration effectifs inférieurs ou supérieurs à ce taux. Sont réputés frais de financement les intérêts passifs ainsi que les autres frais qui sont économiquement assimilables à des intérêts passifs. Les art. 28 al. 1 in fine LHID et 107 al. 1 LI ont une teneur identique. Il n'est pas toujours aisé de déterminer le montant des frais de financement liés aux seules participations (Xavier Oberson, op. cit., p. 277). C'est pour cette raison que l'Administration fédérale des contributions et une partie de la doctrine recommandent une répartition proportionnelle des frais de financement fondée sur le rapport entre les participations ayant généré un rendement et l'ensemble des actifs (Circulaire AFC n o

E. 9

du 9 juillet 1998 sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés [rendements de participations], Arch. 64 145, ch. 2.6.2; Circulaire AFC n o 27 du 17 décembre 2009, ch. 2.6.2, p. 7; ég. Denis Berdoz, op. cit., ad art. 70, n o 90; Marco Greter, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, thèse, Zurich, 2000, p. 139). Pour les compagnies d'assurances, la Conférence suisse des impôts préconisait à l'époque une déduction forfaitaire de 25% sur le rendement brut des participations pour les frais de financement et d'administration (Circulaire CSI n o 23 du 17 décembre 2003). Elle a abandonné cette pratique dès 2005 (Circulaire CSI n o 23 du 21 novembre 2006). Dans son mémoire de réponse, l'ACI a exposé que le forfait de 25% "avait été institué, d'un commun accord avec les représentants des compagnies d'assurances, afin de garantir un impôt minimal, à une époque où l'activité d'assurance était déficitaire" . b) En l'espèce, dans sa déclaration d'impôt, la recourante a appliqué le forfait de 25% recommandé par la CSI pour

la détermination de ses frais de financement et d'administration. Dans son recours, elle fait toutefois valoir des frais de financement et d'administration effectifs inférieurs à ce forfait. Contrairement à ce que semble soutenir l'ACI dans ses déterminations complémentaires, la recourante est en droit, tant que la décision de taxation n'est pas entrée en force, de ne plus s'en tenir au forfait de 25% et de revendiquer les frais effectifs. En outre, le fait qu'elle n'ait pas soulevé ce moyen dans la cadre de sa réclamation n'est pas déterminant. En effet, en procédure administrative, les principes de l'application du droit d'office (art. 41 LPA-VD) et de la maxime d'office (art. 89 LPA-VD) imposent à l'autorité de recours de tenir compte des nouveaux moyens soulevés par les parties (arrêts AC.2009.0086 du 29 août 2010 et AC.2009.0134 du 30 juin 2010). Il ressort de son mémoire complémentaire que la recourante invoque en définitive des frais de financement de 13'578'785 fr. et des frais d'administration de 40'601'644 francs. Elle parvient à un rendement net déterminant de 757'852'458 fr., soit un montant supérieur au bénéfice de l'exercice avant report des pertes qui se monte à 736'186'864 francs. La réduction pour participations serait ainsi de 100%. Le calcul de la recourante est le suivant (voir mémoire complémentaire, p. 3):

des participations	Fr.	1'087'032'887	Amortissement en
relation avec des distributions	Fr.	-275'000'000	Rendement
brut	Fr.	812'032'887	Frais
d'administration: 5% de	Fr.	- 40'601'644	Frais de
financement: 35,678% de	Fr.	-13'578'785	Rendement
net déterminant	Fr.	757'852'458	L'ACI ne conteste

pas les frais d'administration retenus, qui correspondent au 5% du rendement brut comme le prescrit l'art. 107 LI. Elle considère en revanche que les frais de financement invoqués ne sont pas prouvés. Elle invoque en particulier "l'opacité et la complexité des comptes consolidés". Dans son mémoire complémentaire, la recourante a expliqué que les chiffres sur lesquels elle avait fondé son calcul ressortaient du chapitre "Statutarische Jahresrechnung "Winterthur" Schweizerische Versicherungsgesellschaft" du rapport annuel 2003 de la Winterthur Group (p. 67 ss). Y figurent en effet le montant total des actifs de 15'582'090'000 fr. ("Bilanzsumme" , p. 69), le montant total des participations de 5'541'653'000 fr. ("Beteiligungen" , p. 69), ainsi que le montant total des frais de financement de 38'059'000 fr. ("Übriger Zinsaufwand" , p. 68). Contrairement à ce que prévoit la Circulaire AFC, la recourante s'est toutefois basée sur le montant total des participations et non sur le montant des seules participations ayant généré des rendements pour calculer le taux de 35,678%. Point n'est besoin toutefois de recalculer ce taux. En effet, si l'on prend en compte, dans la détermination des frais de financement, le montant des seules participations ayant généré des rendements, on aboutit, de facto , à un rendement net déterminant supérieur (la part des frais de financement à déduire se réduisant). Ainsi, que l'on se fonde sur montant total des participations ou sur le montant des seules participations ayant généré des rendements, on parvient dans tous les cas à une réduction pour participations supérieure à 100%. La réduction pour participations au sens de l'art. 106 LI doit ainsi être arrêtée à 100%. 5. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et à l'annulation de la décision attaquée. La cause est renvoyé à l'autorité intimée pour qu'elle rende une nouvelle décision de taxation en tenant compte d'une réduction pour participations de 100%. Vu l'issue du litige, l'arrêt sera rendu sans frais (art. 49 LPA-VD). La recourante, qui n'a pas procédé par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel, n'a pas droit à l'allocation de dépens (art. 55 LPA-VD).

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