Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 895/2008
{T 0/2}

Arrêt du 9 juin 2009
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Müller, Président,
Merkli et Aubry Girardin.
Greffier: M. Vianin.

Parties
A._____ Sàrl, en tant que successeur fiscal de B._____ Sàrl
recourante, représentée par Ernst & Young SA, Conseils fiscaux,

contre

Administration fiscale cantonale genevoise, rue du Stand 26, case postale 3937, 1211 Genève 3.

Objet
Impôt cantonal et communal 2001,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 28 octobre 2008.

Faits:
A.a
A._____ Sàrl est une société à responsabilité limitée qui a été inscrite au registre du commerce le 29 novembre 2000. Initialement à C._____, son siège a par la suite été transféré à D._____. Elle fait partie du groupe A._____, qui est actif dans le secteur des télécommunications.
A.b
Faisant également partie du groupe A._____, la société B._____ Sàrl, sise à E._____, est une société à responsabilité limitée, au capital de 2 millions de francs détenu intégralement par A._____ (Suisse Romande) SA, à F._____, depuis mars 2001.

Le 5 juillet 2001, A._____ Sàrl a repris l'actif et le passif de A._____ (Suisse Romande) SA, laquelle a été dissoute sans liquidation (fusion par absorption).

Le 30 décembre 2003, A._____ Sàrl - qui détenait l'entier du capital de B._____ Sàrl après avoir absorbé A._____ (Suisse Romande) SA - a repris, avec effet au 1er janvier 2003, l'actif et le passif de B._____ Sàrl, laquelle a aussi été dissoute sans liquidation (fusion par absorption).
A.c
A._____ Management Sàrl, société à responsabilité limitée au capital de 500'000 fr. ayant son siège à D._____, était une autre société du groupe A._____. Elle a été intégralement détenue par A._____ Sàrl dès la fin mars 2001. Le 3 juillet 2002, elle a été dissoute sans liquidation, par le fait que A._____ Sàrl en a repris l'actif et le passif (fusion par absorption). Elle a été radiée du registre du commerce le 11 juin 2003.

B.
B._____ Sàrl a joint à sa déclaration d'impôt datée du 19 juillet 2002 et portant sur la période fiscale 2001

un bilan au 31 décembre 2001, un compte d'exploitation 2001, un compte de profits et pertes 2001 ainsi que des annexes aux comptes. Ces documents faisaient état d'une perte de l'exercice 2001 de 2'287'546 fr. A l'actif du bilan figurait un prêt à A._____ Management Sàrl d'un montant de 5'301'436 fr. Au passif, B._____ Sàrl avait comptabilisé un montant de 5'301'000 fr. à titre de "provision pour lettre de soutien envers sociétés du groupe". La provision en question figurait en outre dans les charges du compte de pertes et profits, où une autre provision de 350'000 fr. libellée "charges sur exercices antérieurs" avait également été comptabilisée.

L'Administration fiscale genevoise (ci-après: l'Administration fiscale) a notifié à B._____ Sàrl pour la période fiscale 2001 un bordereau d'impôt cantonal et communal d'un montant de 862'600 fr. 65 fr. Elle a retenu ce faisant un bénéfice imposable de 3'363'454 fr. et un capital imposable de 17'014'024 fr. Elle n'a pris en considération ni la provision de 5'301'000 fr. ni celle de 350'000 fr., ce qui augmentait d'autant le bénéfice imposable.

A l'encontre de cette taxation, B._____ Sàrl a formé une réclamation qui a été rejetée par décision du 5 avril 2004. Saisi d'un recours contre ce prononcé, la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après: la Commission cantonale de recours) l'a également rejeté le 7 mai 2007.

B._____ Sàrl a déféré la décision de la Commission cantonale de recours au Tribunal administratif genevois, qui l'a déboutée par arrêt du 28 octobre 2008. Cette autorité a considéré que tant la provision de 350'000 fr. que celle de 5'301'000 fr. ne devaient pas être prises en compte. S'agissant de la première, les juges ont retenu en substance que l'événement à l'origine du risque de perte allégué par B._____ Sàrl, à savoir le risque d'augmentation des taxes dues à G._____ pour l'utilisation du réseau de lignes de fibres optiques appartenant à cet opérateur, était survenu en 2000 déjà. C'était en effet durant cette année-là que G._____ avait annoncé la hausse à A._____. B._____ Sàrl faisait valoir que des négociations avaient eu lieu entre G._____ et sa maison mère A._____ et que cette dernière ne l'avait pas informée. Toutefois, cela n'était, selon les juges, pas établi et il appartenait de toute manière à B._____ Sàrl de se renseigner. Le risque de perte étant de toute façon déjà quasi certain en 2000, la provision en cause aurait dû être comptabilisée lors de l'exercice 2000. Quant à celle de 5'301'000 fr., constituée pour tenir compte du risque de perte sur le prêt accordé à A._____ Management
Sàrl, les juges ont considéré que ni la réalité du risque ni la certitude de sa réalisation n'étaient démontrées. C'étaient des choix comptables au sein du groupe et non pas l'appréciation de la réalité économique qui avaient amené la recourante à estimer qu'il y avait un risque de perte. Au surplus, même à supposer qu'une provision ait pu être constituée selon les règles du droit commercial, celle-ci aurait de toute manière dû être réintégrée dans le bénéfice imposable au titre de prestation à l'actionnaire ou à un tiers le touchant de près, dès lors que B._____ Sàrl et A._____ Management Sàrl appartenaient au même groupe et que le prêt en question n'aurait pas été accordé à une société indépendante.

C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, B._____ Sàrl demande en substance au Tribunal fédéral, sous suite de frais, d'annuler l'arrêt du 28 octobre 2008 et de dire qu'elle doit être taxée, pour la période 2001, sur la base des éléments ressortant de sa déclaration et des comptes produits à l'appui, à savoir une perte de 2'287'546 fr. et un capital imposable de 11'713'023 fr.

L'autorité précédente s'en remet à justice quant à la recevabilité du recours; sur le fond, elle persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale ainsi que l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre, proposent le rejet du recours, sous suite de frais.

Par courrier du 20 mai 2009 adressé à la mandataire de B._____ Sàrl, la Juge instructeur a rappelé les principes applicables en cas de reprise d'entreprise par voie de fusion. Un délai a été imparti à la mandataire pour se déterminer à cet égard et pour produire une procuration de A._____ Sàrl, qui avait repris B._____ Sàrl avec effet au 1er janvier 2003.

Le 26 mai 2009, la mandataire a produit une procuration établie par A._____ Sàrl.

Considérant en droit:

1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 135 III 1 consid. 1.1 p. 3; 134 V 443 consid. 1 p. 444).

1.1 En cas de reprise par voie de fusion, la société reprenante devient débitrice de l'impôt à la place de celle qui a été reprise - ce que l'art. 6 al. 3 de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales (LIPM; RS/GE D 3 15) prévoit expressément - et se substitue à elle au plan de la procédure (cf. arrêt 2A.382/1994 du 23 avril 1997 consid. 2b, StR 52/1997 p. 306, StE 1997 B 74.11 no 9, Pra 1997 no 120 p. 639). Lors d'une fusion de sociétés, la substitution des parties s'opère de plein droit en vertu du droit fédéral (cf. Fabienne Hohl, Procédure civile, t. I, 2001, no 666). Le consentement de l'autre partie n'est pas nécessaire (s'agissant de la procédure devant le Tribunal fédéral, cf. art. 17 al. 3 de la loi de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [RS 273]- applicable par analogie en vertu du renvoi de l'art. 71 LTF -, la fusion constituant un cas de succession universelle au sens de cette disposition [ATF 106 II 346 consid. 1 p. 348; arrêt 4C.385/2005 du 31 janvier 2006 consid. 1.2.1, Pra 2006 no 108 p. 751, RNRF 88/2007 p. 236]).

En l'occurrence, B._____ Sàrl a été absorbée par A._____ Sàrl avec effet rétroactif au 1er janvier 2003, de sorte que c'est bien cette dernière société qui est débitrice de l'impôt et qui a, à ce titre, un intérêt digne de protection (cf. art. 89 al. 1 LTF) à procéder devant le Tribunal de céans. Le fait que ce soit la première qui figure comme partie sur la décision attaquée n'y change rien, car la substitution de parties par suite de fusion intervient de plein droit et doit être prise en considération d'office.

1.2 Au surplus, le recours est dirigé contre un jugement final (cf. art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (cf. art. 82 lettre a LTF) par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 lettre d et al. 2 LTF). Il est en principe recevable, puisqu'il a été déposé dans le délai et la forme prévus par la loi (cf. art. 42 et 100 al. 1 LTF) et que l'on ne se trouve pas dans l'un des cas d'exceptions mentionnés par l'art. 83 LTF. De plus, le recours porte sur le traitement fiscal, pour l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice et sur le capital de la période 2001, de montants comptabilisés à titre de provisions, matière qui est régie par l'art. 24 al. 1 lettre a et al. 4 (en relation avec l'art. 10 al. 1 lettre b) et l'art. 29 al. 2 lettre a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Ces dispositions figurant au titre 3, chapitres deux et trois de ladite loi, la voie du recours en matière de droit public est également ouverte en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID (sur le rapport entre cette disposition et la loi sur le Tribunal fédéral, cf. ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 189).

1.3 D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et son application par les instances cantonales aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale. Selon l'art. 106 al. 2 LTF, en revanche, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ces griefs ont été invoqués et motivés. Il en va de même lorsque les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, l'examen de l'interprétation du droit cantonal étant alors limité à l'arbitraire (ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.). Dans ces conditions, l'art. 106 al. 2 LTF exige que l'acte de recours contienne, à peine d'irrecevabilité, un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et précise en quoi consiste la violation.

1.4 Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF). Il ne peut s'en écarter que si ces faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF). Le recourant qui invoque que les faits ont été établis de manière manifestement inexacte (art. 97 al. 1 LTF), c'est-à-dire, pour l'essentiel, que les constatations de fait sont arbitraires au sens de l'art. 9 Cst. (ATF 134 IV 36 consid. 1.4.1 p. 39), doit démontrer par une argumentation précise en quoi consiste la violation (art. 106 al. 2 LTF). Les faits sont constatés de manière arbitraire lorsqu'ils se trouvent

clairement en contradiction avec la situation réelle, qu'ils reposent sur une erreur manifeste ou que rien ne peut les justifier objectivement (ATF 133 III 393 consid. 7.1 p. 398 et les références). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques de nature purement appellatoire (ATF 133 III 393 consid. 6 p. 397).

En l'occurrence, la recourante méconnaît à l'évidence ces principes: confondant le Tribunal de céans avec une juridiction d'appel, elle discute les faits de la cause et se fonde sur des éléments ne figurant pas dans l'arrêt attaqué, mais sans se plaindre d'une constatation manifestement inexacte ou arbitraire de ceux-ci. Seuls les faits retenus dans l'arrêt entrepris seront donc pris en compte et c'est uniquement sur la base de ceux-ci qu'il sera vérifié si le droit fédéral a été correctement appliqué.

2.
2.1 Conformément à l'art. 24 al. 1 LHID, l'art. 11 LIPM prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. En disposant que le bénéfice net imposable est celui qui résulte du compte de profits et pertes, l'art. 12 lettre a LIPM énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (Massgeblichkeitsprinzip), qui est aussi à la base de l'art. 24 LHID (Kuhn/Brülisauer, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2e éd., 2002, no 9 ad art. 24). Selon ce principe, le bilan commercial est déterminant également en droit fiscal; les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques (ATF 119 Ib 111 consid. 2c p. 115). Cette règle vaut notamment en matière de provisions (arrêt 2A.465/2006 du 19 janvier 2007 consid. 3, RDAF 2007 II p. 263, StE 2007 B 72.11 no 15, RF 62/2007 p. 518; arrêt 2P.17/2007 du 23 août 2007 consid. 5.2).

L'art. 12 lettre e LIPM, aux termes duquel les provisions qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial sont considérées comme bénéfice net imposable, correspond à la règle plus générale de l'art. 24 al. 1 lettre a LHID, selon laquelle le bénéfice net imposable comprend les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats.

A contrario, la règle précitée signifie que seules les provisions justifiées par l'usage commercial peuvent être déduites fiscalement (cf. art. 10 al. 1 lettre b LHID applicable par analogie en vertu de l'art. 24 al. 4 LHID). L'art. 13 lettre e LIPM précise du reste que les provisions justifiées par l'usage commercial constituent des charges justifiées par l'usage commercial qui sont, partant, déductibles au plan fiscal (cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3e éd., 2007, § 10 no 14).

La loi cantonale sur l'imposition des personnes morales ne définit pas ce que sont les provisions justifiées par l'usage commercial. Selon l'art. 10 al. 1 lettre b LHID, il s'agit des "provisions constituées pour couvrir des engagements dont le montant est encore indéterminé ou d'autres risques de pertes imminentes".

Conformément au principe de périodicité, lequel s'impose aux cantons (Markus Reich, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, op. cit., no 7 ad art. 10; Kuhn/Brülisauer, op. cit., nos 47 et 52 ad art. 24), les provisions doivent se rapporter à des faits qui ont leur origine dans la période de calcul (Oberson, op. cit., § 7 no 241). La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit donc être tranchée à la lumière de la situation qui prévalait au moment où le bilan a été établi (Robert Danon, in Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, no 14 ad art. 63 et les références).

2.2 Selon l'art. 12 lettre h LIPM, les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société sont considérées comme bénéfice net imposable. Cette disposition envisage les avantages sous forme de prestations appréciables en argent qu'une société accorde à un actionnaire ou à une personne proche, alors qu'elle ne les aurait pas consentis à des tiers (cf. Oberson, op. cit., § 10 no 31). Même s'ils ne sont pas mentionnés explicitement à l'art. 24 al. 1 LHID, ces avantages doivent être réintégrés dans le bénéfice imposable aussi en vertu de l'art. 24 al. 1 lettre a LHID (Kuhn/Brülisauer, op. cit., nos 74 ss ad art. 24).

Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent lorsque: (a) la société ne reçoit aucune contre-

prestation ou pas de contre-prestation équivalente, (b) le bénéficiaire acquiert directement ou indirectement (par exemple par l'intermédiaire d'une personne ou d'une entreprise qui lui est proche) un avantage qui n'aurait pas été accordé à un tiers dans les mêmes conditions, ce qui rend la prestation insolite, enfin (c) lorsque le caractère de cette prestation était reconnaissable pour les organes de la société (ATF 131 II 593 consid. 5 p. 607 ss; 119 Ib 431 consid. 2b p. 435; 115 Ib 274 consid. 9b p. 279).

3.
3.1 S'agissant de la provision de 350'000 fr. liée à l'augmentation des taxes dues à G._____, la recourante fait valoir que B._____ Sàrl n'avait pas connaissance, au 31 décembre 2000, d'une éventuelle augmentation des taxes d'utilisation dues à G._____. B._____ Sàrl aurait ainsi pu comptabiliser la provision litigieuse seulement dans les comptes de l'exercice 2001. En se référant à la doctrine (not. Kuhn/ Brülisauer, op. cit., no 24 ad art. 24; Reich/Züger, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-82, 2e éd., 2008, no 13 ad art. 29) et à de la jurisprudence cantonale, la recourante soutient qu'un tel "rattrapage" dans la constitution d'une provision est admissible. Ce procédé serait en outre justifié au regard des principes de périodicité, de la réalisation, de l'imparité ainsi que de l'imposition selon la capacité contributive.

3.2 La provision litigieuse se rapporte à un supplément de taxes pour l'utilisation du réseau de lignes de fibres optiques de G._____ durant l'exercice 2000 et non 2001. Dans la terminologie de l'art. 10 al. 1 lettre b LHID, ce supplément constituait un engagement dont le montant était encore indéterminé au 31 décembre 2000. Du moment qu'elle a été constituée seulement dans les comptes au 31 décembre 2001, la provision litigieuse n'est pas conforme au principe de périodicité, comme cela ressort d'ailleurs de son libellé "Charges sur exercices antérieurs". La question de savoir si un tel "rattrapage" dans la constitution d'une provision est admissible au regard de l'art. 24 al. 4 en relation avec l'art. 10 al. 1 lettre b LHID et du principe de périodicité, lequel s'impose aux cantons (cf. consid. 2.1 ci-dessus), peut demeurer indécise en l'espèce. Il suffit en effet de relever que les cantons ne sont en tout cas pas tenus, sur la base de cette réglementation, d'admettre le procédé en question. Dès lors, l'autorité précédente n'a pas violé la loi fédérale sur l'harmonisation en refusant d'admettre la provision litigieuse. Au surplus, la recourante n'indique nullement que ce mode de faire serait manifestement contraire au droit
cantonal, ce que le Tribunal de céans n'examine pas d'office (cf. consid. 1.3 ci-dessus).

4.
4.1 En ce qui concerne la provision pour risque de perte sur le prêt octroyé à A._____ Management Sàrl, la recourante fait valoir que le montant du prêt a principalement été augmenté en février 2001 (de 1'592'083 à 5'301'436 fr.). A ce moment-là, la situation financière de cette société était satisfaisante, de sorte qu'on ne pouvait prévoir qu'elle ne parviendrait pas à rembourser le prêt. Sa situation financière s'est dégradée seulement à partir du 13 décembre 2001, après que la banque H._____ eut dénoncé un prêt, ce qui a obligé A._____ Management Sàrl à amortir des charges bancaires activées pour un montant de 2'807'000 fr. De plus, au début 2002, les banques qui avaient prêté de l'argent au groupe A._____ ont abaissé la limite des crédits de 4,1 à 3,7 milliards de francs. Jusqu'à ce moment, il restait une marge de 400 millions; A._____ Management Sàrl aurait ainsi pu se financer auprès de ces banques, plutôt que de solliciter une augmentation du prêt de B._____ Sàrl. Dans ces conditions, l'argumentation de l'autorité précédente selon laquelle l'octroi du prêt constituerait une prestation appréciable en argent serait infondée, ce d'autant qu'il serait très fréquent qu'au sein d'un groupe des financements
soient accordés sans garantie. Il n'y aurait rien d'étrange non plus à ce que A._____ Management Sàrl ait repris, en 2000, la dette que la société mère, A._____ Holding SA, avait à l'égard de B._____ Sàrl du fait d'un prêt accordé par celle-ci; A._____ Management Sàrl avait en effet repris les fonctions de A._____ Holding SA au sein du groupe. Quant au fait que cette reprise de dette s'était effectuée sans contrat écrit ni garantie, il s'expliquait par le souci d'éviter des coûts supplémentaires, compte tenu de la mauvaise situation financière du groupe. Par ailleurs, le but d'une société devant être interprété dans un sens large, il était inexact que l'octroi d'un prêt sorte de celui de B._____ Sàrl.

4.2 Le droit fiscal suisse ne connaît pas de régime spécial pour les groupes de sociétés. Les opérations entre les

sociétés d'un groupe doivent intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence (principe du "dealing at arm's length"). Cela vaut tant pour le choix des formes juridiques que pour la fixation des montants (ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; arrêt 2A.355/2004 du 20 juin 2005 consid. 2.2, RF 60/2005 p. 963).

En l'occurrence, B._____ Sàrl et A._____ Holding SA, puis A._____ Management Sàrl, faisaient partie du même groupe de sociétés. A compter du 5 juillet 2001 - date à laquelle A._____ Sàrl a absorbé A._____ (Suisse Romande) SA, qui possédait l'entier du capital de B._____ Sàrl - et jusqu'au 3 juillet 2002 - lorsque A._____ Management Sàrl a été absorbée par A._____ Sàrl -, B._____ Sàrl et A._____ Management Sàrl étaient des sociétés soeurs, toutes deux détenues par A._____ Sàrl. Or, il faut convenir avec l'autorité précédente que l'octroi d'un prêt sans garantie constitue, dans les circonstances de l'espèce, une prestation qui ne s'explique que par les liens existant entre les sociétés en cause. Dans certains cas, le risque lié à l'absence de garanties est compensé par un taux d'intérêt plus élevé, mais la recourante n'allègue rien de tel. Les modalités de la reprise de dette (absence de contrat écrit) conduisent également à qualifier le prêt de prestation appréciable en argent; l'explication tirée d'un souci d'éviter des coûts liés à l'élaboration de documents écrits n'est pas convaincante. A cela s'ajoute que le montant du prêt a été encore augmenté de manière significative (de 5'301'437 à
7'699'181 fr.) durant l'exercice 2002, alors que B._____ Sàrl avait constitué dans son bilan au 31 décembre 2001 une provision pour risque de perte couvrant pratiquement l'intégralité du montant du prêt à cette date. Or, le fait d'octroyer un prêt dont le remboursement n'est pas concevable constitue typiquement une prestation appréciable en argent (cf. Oberson, op. cit., § 10 no 34).

Au vu de ce qui précède, l'autorité précédente n'a pas violé la loi fédérale sur l'harmonisation en considérant que l'octroi du prêt en question n'était pas justifié par l'usage commercial et constituait une prestation appréciable en argent. Dès lors, elle pouvait, sans davantage violer le

droit fédéral, admettre que la provision pour risque de perte sur ce prêt n'était pas non plus justifiée par l'usage commercial et en refuser la déduction.

5.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable (cf. consid. 1.4 ci-dessus).

Succombant, la recourante supporte les frais judiciaires (cf. art. 66 al. 1 LTF) et n'a pas droit à des dépens (cf. art. 68 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.
Des frais judiciaires de 12'000 fr. sont mis à la charge de la recourante.

3.
Le présent arrêt est communiqué à la représentante de la recourante, à l'Administration fiscale cantonale et au Tribunal administratif du canton de Genève ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.

Lausanne, le 9 juin 2009
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le Président: Le Greffier:

Müller Vianin