Urteilskopf

107 Ib 325

58. Arrêt de la IIe Cour de droit public du 11 décembre 1981 dans la cause Société immobilière Bellatrix A S.A. contre Administration fédérale des contributions (recours de droit administratif)
Regeste (de):
Verrechnungssteuerrechtliche Behandlung von Immobilienaktiengesellschaften, die ihren Aktionären unter den Marktpreisen liegende Mietzinse gewähren (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG, Art. 20 Abs. 1 VStV): Änderung der Rechtsprechung.

1. Die Verrechnungssteuer ist nur auf den effektiv realisierten und ausgeschütteten "Gewinnanteilen" zu erheben. Hat die Gesellschaft auf die Realisierung eines Gewinnes verzichtet, so ist die Verrechnungssteuer auch dann nicht geschuldet, wenn sie im Interesse der Aktionäre gehandelt hat. Im Bereiche des Verrechnungssteuerrechtes wird damit der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung aufgegeben (E. 2).

2. a) Die Verrechnungssteuer auf den "sonstigen Erträgen" beschlägt nur die geldwerten Leistungen im Sinne von Art. 20 Abs. 1 VStV (E. 3a).

b) Begriff der geldwerten Leistung (E. 3b).

c) Die Gesellschaft, welche wissentlich mit einem Aktionär/Verträge abschliesst, die für diesen günstiger sind als diejenigen, die üblicherweise am Markt abgeschlossen werden könnten, macht diesem grundsätzlich eine steuerbare Leistung (E. 3c).

3. Der Verrechnungssteuer unterliegt die Differenz zwischen dem Mietzins, den die Gesellschaft gemäss den gewöhnlichen Marktbedingungen von einem Dritten für ein bestimmtes Mietobjekt erhalten würde, und der Gesamtheit der Leistungen, die sie von ihrem Aktionär als Gegenwert für die Benützung des gleichen Objektes bekommt (E. 3c und E. 4). Der Mietwert der Wohnung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. b WStB gilt vermutungsweise als dasjenige Entgelt, das die Gesellschaft von einem Dritten erhalten könnte (E. 4).

Regeste (fr):
Impôt anticipé dû par les sociétés immobilières qui pratiquent des loyers de faveur à l'égard de leurs actionnaires (art. 4 al. 1 lettre b LIA, art. 20 al. 1 OIA): changement de jurisprudence.

1. L'impôt anticipé sur les "participations aux bénéfices" ne frappe que les bénéfices effectivement réalisés puis distribués, et non ceux que la société a renoncé à faire, même si elle agit ainsi dans l'intérêt de ses actionnaires. Abandon, en matière d'impôt anticipé, de la notion de distributions dissimulées de bénéfices (consid. 2).

2. a) L'impôt anticipé sur les "autres rendements" des actions frappe les prestations appréciables en argent au sens de l'art. 20 al. 1 OIA (consid. 3a).

b) Notion de prestations appréciables en argent (consid. 3b).

c) La société qui, sciemment, traite avec son actionnaire à des conditions de faveur, c'est-à-dire plus avantageuses que celles du marché, lui fait en principe une prestation imposable (consid. 3c).

3. Est soumise à l'impôt anticipé la différence entre le loyer que la société encaisserait normalement d'un tiers pour un local déterminé, aux conditions usuelles du marché, et l'ensemble des prestations qu'elle reçoit de son actionnaire en contrepartie du droit d'usage pour le même local (consid. 3c, consid. 4). La valeur locative d'un immeuble, au sens de l'art. 21 al. 1 lettre b AIN, est présumée représenter ce que la société pourrait toucher d'un tiers (consid. 4).

Regesto (it):
Imposta preventiva dovuta da società immobiliari che applicano canoni locatizi di favore nei confronti dei loro azionisti (art. 4 cpv. 1 lett. b LIP, art. 20 cpv. 1 OIP): cambiamento di giurisprudenza.

1. L'imposta preventiva sulle "parti di utile" colpisce unicamente gli utili effettivamente realizzati e poi distribuiti e non quelli che la società rinuncia a conseguire, ancorché essa agisca in questo modo nell'interesse dei suoi azionisti. Abbandono, in materia d'imposta preventiva, della nozione di distribuzione mascherata degli utili (consid. 2).

2. a) L'imposta preventiva sugli "altri redditi" da azioni colpisce le prestazioni valutabili in denaro ai sensi dell'art. 20 cpv. 1 OIP (consid. 3a).

b) Nozione di prestazione valutabile in denaro (consid. 3b).

c) La società che tratta scientemente con il suo azionista a condizioni di favore, più vantaggiose cioè di quelle di mercato, gli corrisponde in linea di principio una prestazione imponibile (consid. 3c).

3. È soggetta all'imposta preventiva la differenza fra la pigione che la società potrebbe incassare normalmente da un terzo per un locale determinato, alle condizioni usuali di mercato, e la totalità delle prestazioni ch'essa riceve dal suo azionista come corrispettivo del diritto di utilizzare lo stesso locale (consid. 3c e 4). Si presume che il valore locativo di un immobile ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 lett. b DIN rappresenta ciò che la società potrebbe ricevere da un terzo (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 327

BGE 107 Ib 325 S. 327

La Société immobilière Bellatrix A S.A. a été fondée à Lausanne le 5 décembre 1960. Son capital social de 80'000 fr. est divisé en 80 actions au porteur de 1'000 fr., entièrement libérées. La société a pour but statutaire l'achat, la vente, la gestion et la mise en valeur de propriétés immobilières, notamment la location à ses actionnaires des appartements, jardins ou garages lui appartenant. Aux termes de l'art. 10 des statuts, le détenteur d'un certain nombre d'actions a le droit de prendre à bail une partie déterminée des immeubles de la société. Sitôt après sa constitution, la société a acquis un fonds sis à Lausanne, sur lequel elle a fait construire un bâtiment dont elle a loué les appartements et dépendances à ses actionnaires. Le bilan de la société Bellatrix, de 1972 à 1976, ne comprend pour l'essentiel qu'un seul actif, l'immeuble estimé 1'677'000 fr. Le passif se compose du capital social de 80'000 fr., de deux prêts hypothécaires de 720'000 et 200'000 fr., et de créances chirographaires des actionnaires, par 677'000 fr. De 1972 à 1975, les loyers perçus des actionnaires n'ont permis que de couvrir les charges d'exploitation et d'administration, et de balancer le compte de profits et pertes sans inscription d'un solde bénéficiaire ou déficitaire. En 1976, en revanche, la société a enregistré un bénéfice de 4'800 fr., affecté aux réserves légales et statutaires. Par décision du 3 mai 1978, l'Administration fédérale des contributions a fixé à 11'123 fr. 40 le montant dû par la société Bellatrix à titre d'impôt anticipé pour les années 1972 à 1976. Elle a considéré que la société avait exigé de ses actionnaires des loyers insuffisants, qu'elle leur avait donc fourni une prestation appréciable en argent, au sens de l'art. 20 al. 1 OIA. La différence entre le loyer normal et celui qui avait été effectivement perçu était soumise à l'impôt anticipé. Pour 1972 à 1975, l'Administration a tenu pour normal le loyer qui, après déduction des frais d'exploitation et d'administration, aurait permis à la société d'enregistrer chaque année un bénéfice net égal à 6% de son capital social. Or la

société n'avait fait que couvrir ses charges durant cette période. La différence entre le loyer annuel normal et celui perçu était donc de 6% du capital de 80'000 fr., soit 4'800 fr. La somme soumise à l'impôt anticipé pour ces quatre années s'élevait à 19'200 fr. (4 fois 4'800 fr.), et le montant dû à 5'760 fr. (30% de

BGE 107 Ib 325 S. 328

19'200 fr.). Pour l'exercice 1976, l'Administration a appliqué une nouvelle pratique et a tenu pour normal le loyer qui aurait permis à la société de comptabiliser un bénéfice de 6% de ses fonds propres, lesquels ne pouvaient être inférieurs à 20% de son investissement immobilier. Ce loyer devait donc suffire pour réaliser un profit net de 20'124 fr. (6% des 20% de 1'677'000 fr.). Or la société n'avait enregistré qu'un bénéfice de 4'800 fr. La différence de 15'324 fr. (20'124 fr., moins 4'800 fr.) était soumise à l'impôt anticipé et la somme due se montait donc à 5'363 fr. 40 (35% de 15'324 fr.).
La société Bellatrix a formé une réclamation contre cette décision, dont elle a demandé l'annulation. Le 31 août 1979, l'Administration fédérale des contributions a confirmé la décision attaquée. La société Bellatrix a interjeté un recours de droit administratif contre la décision du 31 août 1979.

Erwägungen

Considérant en droit:

1. (Pouvoir d'examen du Tribunal fédéral.)

2. La constitution fédérale autorise la Confédération à percevoir un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers (art. 41bis). Par l'art. 4 al. 1 lettre b LIA, le législateur a soumis à l'impôt les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions, parts sociales et bons de jouissance émis par des sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée ou sociétés coopératives suisses. La matière imposable est donc l'ensemble des rendements provenant d'actions de sociétés anonymes, seules valeurs mobilières entrant en considération en l'espèce. Il ressort néanmoins du texte légal que l'impôt est essentiellement assis sur les participations aux bénéfices, c'est-à-dire sur les distributions proportionnelles que la société fait à ses actionnaires par prélèvement sur le surplus de ses produits, notamment à titre de dividendes ou d'excédents de liquidation. L'impôt sur les participations aux bénéfices suppose une distribution aux actionnaires, laquelle n'est admissible, selon les règles impératives du droit commercial, que si la société a effectivement réalisé un excédent de produits. Ne sont donc frappés ni les bénéfices que la société fait mais garde par-devers elle, ni, à plus forte raison, ceux qu'elle a renoncé à réaliser pour une raison quelconque. Car, si la loi n'en dispose autrement,

BGE 107 Ib 325 S. 329

l'impôt n'est assis que sur une matière économique réelle, et non sur des objets hypothétiques dont l'existence effective eût supposé de la part du contribuable une attitude différente de celle qu'il a adoptée. Contrairement donc à ce que le Tribunal fédéral avait admis (ATF 102 Ib 166 ss), la définition de la matière soumise à l'impôt anticipé ne dépend nullement du but lucratif ou non lucratif de la société anonyme en cause. Est seule décisive

l'existence d'un bénéfice effectivement réalisé, puis distribué. On ne saurait en la matière parler de "distributions dissimulées de bénéfices" (contra ATF ATF 102 Ib 166 ss). Les avantages concédés aux actionnaires et qui correspondent à cette notion jurisprudentielle sont précisément ceux qui amènent la société à ne pas faire de bénéfice. L'absence donc d'un excédent effectivement réalisé et enregistré exclut en pareil cas la perception de tout impôt anticipé sur les participations aux bénéfices. On ne peut alors plus que déterminer si les avantages en cause représentent d"'autres rendements des actions", au sens de l'art. 4 al. 1 lettre b LIA.

3. a) Le législateur a renoncé à définir ce que sont les rendements que frappe l'impôt, autres que les participations aux bénéfices. Se fondant sur l'art. 73 al. 1 LIA qui l'autorise à édicter les dispositions d'exécution nécessaires, le Conseil fédéral a déclaré soumise à l'impôt, à titre de rendement d'actions, "toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (bonis, actions gratuites, excédents de liquidation, etc.)" (art. 20 al. 1 OIA). Cette norme réglementaire ne repose pas sur une délégation qui, telle celle des art. 5 al. 2, 8 al. 2, 11 al. 2 ou 13 al. 2 LIA, habiliterait l'autorité gouvernementale à compléter ou à modifier les dispositions légales. Il s'ensuit qu'elle ne saurait étendre les obligations fiscales des administrés, en modifiant l'assiette de l'impôt (ATF 104 Ib 209). L'art. 20 al. 1 OIA peut et doit néanmoins être pris en considération dans l'interprétation de l'art. 4 al. 1 lettre b LIA. Il y a d'autant plus de raison de le faire que l'art. 20 précité correspond pour l'essentiel à l'art. 21 al. 1 lettre c in fine AIN, lequel déclare imposables "toutes les prestations appréciables en argent faites par la société au porteur de droits de participation, sous forme de versement, virement, inscription au crédit, imputation ou d'une autre manière, qui ne constituent pas un remboursement des parts au capital social

existantes". Or, si l'impôt anticipé représente une charge fiscale définitive pour ceux qui se soustraient à l'impôt ordinaire, ou pour les étrangers qui ne peuvent ou ne veulent bénéficier de conventions de double imposition, il reste en principe un simple instrument de technique fiscale, destiné à garantir une déclaration correcte de certaines catégories de revenus ou autres rentrées financières. Il n'y a donc pas de raison d'étendre son assiette, par voie d'interprétation, à des éléments qui ne sont imposables ni selon la législation cantonale, ni selon l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale. Par corollaire, lorsque l'impôt anticipé et l'impôt de défense nationale frappent les mêmes éléments de revenu, on ne saurait interpréter l'art. 4 LIA de manière plus restrictive que l'art. 21 AIN. Cela serait donner aux étrangers ou aux contribuables malhonnêtes un avantage dont le prélèvement d'un impôt à la source doit précisément les priver. (GENDRE, L'imposition des S.I. d'actionnaires-locataires: dividendes occultes sous la forme de loyers de faveur, Droit de la construction 1981 p. 71.) On peut dès lors qualifier de rendements d'actions, soumis à l'impôt par l'art. 4 al. 1 lettre b LIA, toutes les prestations appréciables en argent, au sens des art. 20 al. 1 OIA et 21 al. 1 lettre c in fine AIN, que la société fait à son actionnaire, qui ont leur cause dans les droits de participation de ce dernier et qui ne constituent pas un remboursement du capital social versé et encore existant. b) L'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers est un impôt cédulaire à la source. Il frappe celui qui a droit à la prestation, même si le redevable légal est celui qui la fournit. Il s'ensuit que l'existence et l'étendue d'un objet soumis à l'impôt doivent s'apprécier du point de vue de l'actionnaire, qui est le contribuable réel. Et, faute de disposition légale contraire, la charge fiscale ne saurait grever qu'une matière économique réelle, à l'exclusion d'objets hypothétiques. Les rendements imposables consistent dès lors dans la valeur objective des produits réels que l'actionnaire tire effectivement de sa participation dans la société. Ils ne se mesurent pas à l'ampleur des sacrifices que la société s'impose ou se voit imposer dans l'intérêt de ses membres, mais à la valeur économique de ce que ces derniers touchent concrètement. Partant, l'actionnaire qui finance une entreprise et qui, pour en tirer avantage, l'oriente vers des activités non rentables échappe à l'impôt anticipé à moins qu'il n'amène la société à lui fournir des prestations appréciables en argent au sens des art. 20 al. 1 OIA et

21 al. 1 lettre c AIN. Et il ne reçoit une telle prestation que lorsqu'il est effectivement mis en possession d'un bien économique concret, individualisé de manière suffisante et susceptible d'une estimation en monnaie. La valeur économique qui lui est ainsi remise peut consister en un service déterminé, en un transfert de droits ou de choses, en un virement de fonds, dans la libération d'une obligation. La qualité d'actionnaire doit être la cause de l'avantage concédé. c) La société anonyme peut en principe conclure librement tous contrats civils ou commerciaux avec ses membres, notamment des prêts ou des baux. Les prestations qu'elle fait en exécution de ces conventions n'ont pas leur cause dans la qualité d'actionnaire de celui qui les reçoit. Elles ne sont donc, en soi, pas soumises à l'impôt anticipé. Les droits de participation de l'actionnaire peuvent néanmoins avoir une incidence sur les conditions auxquelles la société accepte de traiter. La société qui paie un prix anormalement élevé pour les prestations que lui font ses actionnaires ou qui leur offre les siennes à des conditions de faveur procure à ses membres des avantages économiques concrets et mesurables, susceptibles d'être soumis à l'impôt anticipé selon l'art. 4 al. 1 lettre b LIA. Il faut toutefois que les organes de la société aient ou puissent avoir conscience d'acquérir de l'actionnaire un bien économique au-dessus du prix réel, ou de lui en livrer un au-dessous du prix, opération qu'ils n'auraient pas accepté de conclure aux mêmes conditions avec une personne étrangère (ATF 102 Ib 167 s. et les arrêts cités). La différence entre le prix convenu avec l'actionnaire et la valeur économique réelle de la prestation fournie à la société ou par elle constitue la condition d'existence et la mesure de l'avantage pécuniaire soumis à l'impôt anticipé selon les art. 4 al. 1 lettre b LIA et 20 al. 1 OIA. Or cette estimation ne peut se faire par simple comparaison du prix stipulé avec la somme des coûts de production du bien, augmentée d'une marge de bénéfice tenue pour usuelle ou équitable. Sous réserve des dispositions légales qui répriment les abus ou établissent des mécanismes spéciaux pour la fixation des prix, la valeur économique réelle d'un bien se mesure au prix que des tiers, sur un marché libre et ouvert, seraient disposés à payer pour en faire l'acquisition. La société anonyme n'a donc pas à acquitter l'impôt anticipé lorsqu'elle remet ses immeubles à bail à ses actionnaires et exige d'eux un loyer égal à celui qu'elle pourrait normalement encaisser de tiers. Peu importe

que ce loyer ne lui permette pas de réaliser de bénéfice, ni même de couvrir ses frais d'exploitation. La solution contraire interdirait pratiquement à la société de traiter avec ses actionnaires à des conditions qui apparaîtraient usuelles et normales dans des contrats passés avec des tiers. Et le fait d'investir dans des immeubles qui ne correspondent pas aux besoins du marché n'entraîne pas l'obligation de payer l'impôt anticipé, la société agirait-elle même dans l'intérêt de ses actionnaires.

4. L'impôt anticipé frappe la différence entre le loyer qu'une société immobilière encaisserait d'un tiers pour un local déterminé, aux conditions usuelles du marché, et l'ensemble des prestations qu'elle reçoit de son actionnaire pour l'utilisation du même bien. Ces prestations comprennent, outre le loyer convenu, toutes celles que l'actionnaire fournit en raison du droit d'usage qui lui est concédé; tel est notamment le cas des frais de réparations importantes que l'actionnaire accepte d'assumer, alors qu'ils incombent normalement au bailleur et non au preneur (ATF 85 I 256 consid. 3). La valeur des appartements, villas et locaux commerciaux dépend de facteurs particuliers trop nombreux pour permettre l'établissement de prix courants ou de mercuriales. Lorsqu'une société immobilière décide d'emblée de ne traiter qu'avec ses actionnaires, il est souvent difficile d'estimer le loyer qu'elle aurait pu encaisser en concluant avec des tiers. Le prix usuel pour un type déterminé de locaux en un lieu donné ne se définit d'ailleurs pas comme une valeur moyenne précise, calculée de ma-

nière arithmétique sur la base de données statistiques. Il englobe l'ensemble des loyers situés entre les chiffres considérés comme maximum et minimum. Des prix peuvent être usuels et différer néanmoins, selon que le propriétaire élève des prétentions à la limite de l'abus au sens des art. 14 ss AMSL ou entend au contraire s'abstenir de toute âpreté au gain sans agir pour autant dans une intention libérale. Or l'administration fiscale doit prouver que la société aurait obtenu des conditions plus avantageuses en louant ses immeubles à des tiers et non à ses actionnaires. On ne saurait l'obliger à faire des études de marché dans chaque cas. Elle doit donc pouvoir recourir, au moins à titre de présomption, à une valeur relativement facile à déterminer. Cette valeur doit toutefois avoir été déduite des éléments caractéristiques des locaux en cause et tenir compte de l'état du marché immobilier. Cela signifie que le rendement normal espéré sur le capital social ou les fonds

propres ne peut servir pour mesurer la valeur économique réelle des immeubles que la société met à la disposition de ses actionnaires. Cet élément, qui peut certes influer à long terme sur le volume et la structure de l'offre globale, n'est, sous réserve des art. 14 ss AMSL, pas décisif pour la fixation du prix de location d'un immeuble particulier, dans un marché déterminé. Il est au demeurant totalement étranger à l'objet de l'impôt anticipé. La Cour de céans estime que, faute d'éléments d'appréciation plus précis et concrets, l'Administration fédérale des contributions est en droit de voir dans la valeur locative d'un immeuble, au sens de l'art. 21 al. 1 lettre b AIN, le loyer que la société encaisserait normalement en traitant avec un tiers. L'Administration peut se fonder sur l'estimation que les autorités fiscales cantonales ont faite de cette valeur, autant qu'elles ne l'aient pas simplement déduite des rendements normaux ou usuels du capital ou des fonds propres des sociétés immobilières. Elle calculera l'impôt anticipé sur la différence entre la valeur locative du bien en cause et l'ensemble des prestations que l'actionnaire fait à la société en contrepartie de son droit d'usage. La société garde néanmoins la faculté de prouver que les conditions du marché, exceptionnellement, ne lui permettaient pas ou plus de donner son immeuble à bail à un prix égal à la valeur locative. L'Administration peut d'ailleurs établir de son côté que la valeur locative est inférieure aux prix usuels du marché, lesquels redeviennent alors seuls déterminants pour le calcul de l'impôt anticipé.

5. (Evasion fiscale par sous-capitalisation?)

Dispositiv

Par ces motifs, le Tribunal fédéral:
Admet le recours, annule la décision attaquée et renvoie la cause à l'Administration fédérale des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants.