Urteilskopf

115 Ib 111

14. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 28 avril 1989 dans la cause Société coopérative Migros c. Commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct (recours de droit administratif)
Regeste (de):
Art. 49 Abs. 1 und 50 BdBSt: freiwillige Zuwendungen einer Genossenschaft an Dritte.

1. Für die Berechnung des steuerbaren Reinertrags einer Genossenschaft fallen, wie für die Kapitalgesellschaften, die ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses in Betracht, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet werden (E. 4).

2. Freiwillige Zuwendungen an Dritte, die zum steuerbaren Reinertrag zu rechnen sind (E. 5), im Gegensatz zu Leistungen, die geschäftsmässig begründet sind und demzufolge vom Ertrag abgezogen werden können (E. 6).

3. Begriff der Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke nach Art. 49 Abs. 2 BdBSt (E. 7).

4. Soweit der Werbezweck von Ausgaben einer Genossenschaft für kulturelle und soziale Zwecke zu vermuten ist, haben die Steuerbehörden wie bei Kapitalgesellschaften zu prüfen, ob die einzelnen Ausgaben geschäftsmässig begründet sind und, sofern dies nicht zutrifft, ob Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke vorliegen (E. 8).

Regeste (fr):
Art. 49 al. 1 et 50 AIFD: libéralités en faveur de tiers d'une société coopérative.

1. Pour calculer le rendement imposable d'une société coopérative, il y a lieu de tenir compte, comme pour les sociétés de capitaux, des prélèvements qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial au sens de l'art. 49 al. 1 lettre b AIFD (consid. 4).

2. Libéralités en faveur de tiers qui doivent être ajoutées au rendement imposable (consid. 5), par opposition à celles qui doivent être considérées comme justifiées par l'usage commercial et peuvent donc être portées en diminution du rendement de la société (consid. 6).

3. Qualification des dépenses de pure utilité publique selon l'art. 49 al. 2 AIFD (consid. 7).

4. Dans la mesure où le caractère publicitaire des dépenses culturelles et sociales d'une société coopérative doit être présumé, comme pour les sociétés de capitaux, l'autorité fiscale est tenue d'examiner, pour chaque dépense, si la prestation en cause est ou non justifiée par l'usage commercial et, le cas échéant, de déterminer si elle a été versée dans un but de pure utilité publique (consid. 8).

Regesto (it):
Art. 49 cpv. 1 e 50 DIFD: elargizioni di una società cooperativa a favore di terzi.

1. Per calcolare il reddito imponibile di una società cooperativa va tenuto conto, come per le società di capitali, dei prelevamenti che non servono a sopperire alle spese generali consentite dall'uso commerciale, ai sensi dell'art. 49 cpv. 1 lett. b DIFD (consid. 4).

2. Elargizioni a terzi che devono essere aggiunte al reddito imponibile (consid. 5), a differenza di quelle che vanno considerate come giustificate dall'uso commerciale e che possono quindi essere dedotte dal reddito della società (consid. 6).

3. Qualifica di elargizioni a scopo di esclusiva utilità pubblica ai sensi dell'art. 42 cpv. 2 DIFD (consid. 7).

4. Nella misura in cui va presunto, come per le società di capitali, il carattere pubblicitario delle spese culturali e sociali di una società cooperativa, l'autorità fiscale è tenuta ad esaminare, per ogni spesa, se la prestazione di cui trattasi sia o no giustificata dall'uso commerciale e, se del caso, a decidere se essa sia stata versata per uno scopo di esclusiva utilità pubblica (consid. 8).

Sachverhalt ab Seite 112

BGE 115 Ib 111 S. 112

La Société coopérative Migros est une société coopérative au sens des articles 828 ss CO. Son but est de mettre à la disposition de ses membres et de la population en général des marchandises et des prestations de services à des conditions avantageuses et de leur faciliter l'accès aux valeurs culturelles, ainsi que de promouvoir les idéaux et les intérêts d'ordre économique, social et culturel de ses membres et de la population en général. D'après ses statuts (art. 45), elle doit consacrer au moins un demi-pourcent de son chiffre d'affaires de détail au financement d'actions d'ordre économique, culturel et social.

BGE 115 Ib 111 S. 113

Pour la période de taxation 1983/84, la société Migros a déclaré un rendement net moyen de 531'705 francs, soit 584'098 francs en 1981 et 479'312 francs en 1982. Ce bénéfice englobait les versements de Migros à l'Alliance des Indépendants (par 123'571 francs pour 1981 et 195'459 francs 20 pour 1982); en revanche, diverses prestations faites à des tiers dans des buts culturels (3'034'517 francs 80 en 1981 et 3'304'154 francs 45 en 1982), sociaux (260'343 francs 70 en 1981 et 238'950 francs 15 en 1982) et économico-politiques (8'300 francs en 1981 et 13'550 francs en 1982) en étaient déduits.
Par décision du 28 juin 1984, l'autorité de taxation a modifié le bénéfice déclaré par la société Migros en y réintégrant notamment 20% de certaines dépenses culturelles et sociales et l'entier de ses dépenses économico-politiques (à savoir, pour les dépenses culturelles: 249'997 francs pour 1981 et 298'125 francs pour 1982; pour les dépenses sociales 52'068 francs pour 1981 et 47'790 francs pour 1982; pour les dépenses économico-politiques: 8'300 francs pour 1981 et 13'550 francs pour 1982). Elle a ainsi arrêté le rendement net moyen imposable à 855'700 francs. Sous réserve d'une modification mineure (la déduction des dépenses économico-politiques était admise), l'administration fiscale a rejeté la réclamation interjetée par Migros contre cette taxation et, par décision sur réclamation du 12 septembre 1985, a fixé son rendement imposable à 844'800 francs.
La Société coopérative Migros a recouru contre cette décision auprès de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct; elle faisait valoir qu'elle était statutairement obligée d'engager des dépenses culturelles et sociales, que celles-ci étaient justifiées par l'usage commercial et que, visant des buts d'utilité publique, ces dépenses n'avantageaient pas des personnes touchant de près la société; par ailleurs, la réintégration forfaitaire de 20% de certaines dépenses dans le bénéfice était, selon elle, arbitraire et ne respectait pas le principe de la légalité.
Par arrêt du 4 novembre 1987, la Commission cantonale de recours a rejeté le recours de Migros et confirmé la décision sur réclamation, mettant un émolument de 2'000 francs à la charge de la recourante. Agissant par la voie du recours de droit administratif, la Société coopérative Migros a conclu, avec suite de dépens, à l'annulation de la décision de la Commission cantonale de recours, y compris l'émolument de justice, et à

l'admission de la totalité de ses

BGE 115 Ib 111 S. 114

dépenses culturelles et sociales en déduction de son rendement imposable. L'autorité intimée a confirmé sa décision et l'Administration fiscale cantonale s'en est remise à justice. L'Administration fédérale des contributions a conclu à l'admission très partielle du recours en ce sens que les dépenses relatives au "Réveillon des isolés" (de 16'165 francs 30 en 1981 et de 19'232 francs 10 en 1982) devaient être déduites pour leur montant total, la décision de la Commission cantonale de recours étant maintenue au surplus. A la demande de la recourante, un second échange d'écritures a été autorisé au cours duquel elle a confirmé ses conclusions; elle a également produit un rapport concernant l'imposition des sociétés coopératives établi par MM. E. Schärrer, de Zurich et P. Gurtner, de Berne. L'autorité intimée a renoncé à dupliquer. L'administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions ont maintenu leurs conclusions. Le Tribunal fédéral a admis partiellement le recours.

Erwägungen

Extrait des considérants:

3. Tant l'autorité intimée que l'administration fiscale cantonale admettent avoir fondé leur décision sur une circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 24 mars 1983 concernant le calcul du rendement net imposable des sociétés coopératives selon l'article 49 AIFD (Archives 51, p. 533), édictée à la suite d'une motion des Chambres fédérales de décembre 1981. La recourante conteste la légalité de cette circulaire, estimant qu'elle va au-delà des termes de la loi. Dans la mesure où la motion se réfère à l'art. 49 AIFD et enjoint à l'Administration fédérale des contributions d'appliquer cette disposition aux sociétés coopératives, elle se borne à confirmer la loi et ne confère aucune compétence particulière à l'autorité fiscale. La circulaire conserve dès lors le caractère d'une instruction de service qui doit être conforme aux dispositions légales applicables. Le Tribunal fédéral n'étant pas lié par les directives arrêtées par l'administration, il ne lui appartient pas de se pencher sur la légalité de cette circulaire, mais uniquement d'examiner si la décision attaquée respecte les art. 49 et 50 AIFD. Cette dernière disposition prévoit que l'impôt dû par les sociétés coopératives sur le rendement net restant, après déduction des

BGE 115 Ib 111 S. 115

ristournes et rabais, est calculé conformément à l'art. 49 AIFD, ainsi libellé: "1. - Entrent en considération pour le calcul du rendement net imposable: a Le solde du compte de profits et pertes, y compris le solde reporté de l'année précédente; b 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 ex. frais d'acquisition et d'amélioration de biens, versements au capital social, libéralités en faveur de tiers, sous réserve du 2e alinéa); c Les amortissements et les réserves d'amortissement non autorisés par l'usage commercial. Il peut être tenu compte de manière appropriée, par des taux d'amortissement plus élevés, des augmentations de prix des immobilisations. 2.- Peuvent être déduits du rendement net les impôts, ainsi que les sommes affectées à des

buts de bienfaisance en faveur du personnel de l'entreprise et à des buts de pure utilité publique, en tant que l'affectation de ces sommes est assurée de telle sorte que tout emploi contraire soit impossible."

4. La recourante reproche à l'autorité intimée de n'avoir pas admis la déduction complète de ses dépenses culturelles et sociales. L'autorité intimée l'aurait ainsi arbitrairement assimilée à une société anonyme, méconnaissant la nature particulière de sa forme sociale qui l'autoriserait à déduire toutes les charges visant à réaliser son but social et à n'être imposée que sur son excédent actif d'exploitation au sens de l'art. 859 al. 1 CO. Il est vrai que sur le plan du droit privé, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives font l'objet de règles différentes. Alors que les premières visent généralement à réaliser un bénéfice (art. 620 al. 3 CO a contrario) qui peut être ensuite réparti proportionnellement entre les actionnaires conformément à la loi ou aux statuts (art. 660 al. 1 et 662 CO), les sociétés coopératives poursuivent principalement le but de favoriser ou de garantir, par une action commune, des intérêts économiques déterminés de leurs membres (art. 828 al. 1 CO). Les avantages accordés aux associés le sont en général directement, par exemple sous forme de prestations à prix réduit, et non indirectement par une distribution de dividendes, de sorte que l'excédent actif de l'exploitation rentre en principe pour le tout dans la fortune de la société (art. 859 al. 1 CO). Lorsque les statuts le prévoient, une répartition de l'excédent peut avoir lieu dans les limites fixées par la loi (art. 859 al. 2 et 3 CO), mais cette exception n'est pas réalisée en l'espèce. Ainsi, contrairement au bénéfice des sociétés de capitaux, qui comprend

les montants destinés à rémunérer les actionnaires, l'excédent actif d'une société coopérative est net des sommes qui ont servi à favoriser ou garantir les intérêts économiques de ses membres (Archives 56, p. 248/249; REICH, Zur Frage der Genossenschaftsbesteuerung, in Archives de droit fiscal suisse 50, p. 597 ss). Le fait que les sociétés coopératives qui ne pratiquent ni le crédit ni l'assurance tiennent leurs livres en conformité des règles établies dans le titre du Code des obligations concernant la comptabilité commerciale (art. 858 ss CO), et non selon les règles prescrites pour le bilan des sociétés anonymes, est sans importance à cet égard. Si l'excédent actif d'une société coopérative constitue le point de départ du calcul de son rendement imposable (art. 49 al. 1 lettre a AIFD), il ne s'ensuit toutefois pas que l'autorité fiscale soit liée par ce montant. Au contraire, dans la mesure où l'art. 49 al. 1 lettre b AIFD prévoit que les prélèvements qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial doivent être ajoutés au solde du compte de profits et pertes pour calculer le rendement imposable, les autorités fiscales ont non seulement le droit, mais l'obligation, de procéder aux corrections nécessaires pour assurer une imposition égale des sociétés coopératives et des sociétés de capitaux. Ces corrections doivent cependant respecter les principes posés par l'art. 49 AIFD et la jurisprudence.

5. a) Les dépenses "qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial" et qui doivent être réintégrées dans le rendement net de la société comprennent notamment, selon l'art. 49 al. 1 lettre b AIFD, les "libéralités en faveur de tiers". Par "tiers", la doctrine et la jurisprudence entendent au premier chef les actionnaires et les associés eux-mêmes. Ainsi, les prestations appréciables en argent qu'une société de capitaux ou une société coopérative fait directement ou indirectement à ses actionnaires, à ses associés ou à des personnes la ou les touchant de près, sans contre-prestation, c'est-à-dire à titre volontaire, et qu'elle n'aurait pas faites à des tiers qui lui sont étrangers dans les mêmes circonstances, ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées à son rendement, car elles n'ont pas le caractère de frais généraux pour la société (ATF 105 Ib 86; Archives 56, p. 247, 55 p. 626 consid. 2a; MASSHARDT-GENDRE, Commentaire IDN 1980, art. 49 al. 1 lettre b, No 24 ss, p. 266 ss;

KÄNZIG, Wehrsteuer, art. 49, No 53, p. 343/344). Sont également proches de la société les personnes morales qui lui sont apparentées (Archives 48, p. 68). Les prestations qui leur sont faites constituent dés lors des libéralités qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial. Il est vrai que la doctrine a admis parfois que des prestations faites à des membres de la société ou à des personnes la ou les touchant de près sont justifiées par l'usage commercial lorsqu'elles ont un caractère publicitaire (KÄNZIG, op.cit., art. 50, No 13, p. 404; Archives 15, p. 38; MAUTE, Die direkten Steuern der Genossenschaften in der Schweiz, thèse St-Gall 1988, p. 105/106). Cette condition n'est cependant pas remplie lorsque la prestation est réservée aux seuls membres de la société et que ceux-ci en bénéficient précisément en raison de leur qualité d'associés (ATF du 30 octobre 1987, non publié, en la cause Coop Biel-Seeland c. Berne, consid. 1c). En revanche, on doit admettre le caractère publicitaire des prestations qui sont accordées à l'ensemble de la clientèle d'une société coopérative, aux mêmes conditions à tous les bénéficiaires et sans relation avec la qualité de membre de cette société. b) La recourante objecte toutefois que ses dépenses culturelles et sociales ne sauraient être des libéralités au sens de l'art. 49 al. 1 lettre b AIFD, car elle est statutairement obligée de les faire. Selon la jurisprudence, seules les libéralités à des tiers qui sont volontaires peuvent être ajoutées au rendement net de la société. Sont considérées comme volontaires les libéralités qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial, c'est-à-dire celles que la marche des affaires ne rend pas nécessaires pour la société (Archives 51, p. 544). A cet égard, les statuts, qui expriment d'ailleurs la volonté de la société, ne sauraient influencer la qualification d'une dépense sociale. Qu'elle soit ou non prévue par les statuts, une dépense non justifiée par l'usage commercial demeure une libéralité en faveur de tiers (ATF 113 Ib 126 consid. 3). c) Au vu des principes rappelés ci-dessus, les avantages que la société Migros concède exclusivement à ses membres et à des proches, ou qu'elle leur accorde à des conditions différentes et plus favorables qu'à sa clientèle ou à des tiers non membres, doivent être ajoutés à son rendement imposable.

6. Le sort des prestations faites à des personnes entièrement étrangères à la société - c'est-à-dire qui ne sont ni membres, ni proches de la société ou d'un associé - (ou des prestations

accordées indépendamment de la qualité de membre ou de proche de la société) est controversé en doctrine. Alors que certains auteurs semblent admettre qu'une partie de ces dépenses n'est pas justifiée par l'usage commercial et s'ajoute au rendement net imposable (BÖCKLI, Reform der Genossenschaftsbesteuerung, in RF 1980 p. 247 ss et 252 ss; REICH, op.cit., in Archives 50, p. 611; MAUTE, op.cit., p. 142/143), d'autres soulignent leur caractère publicitaire et leur similitude avec les prestations faites par les sociétés de capitaux et pensent qu'elles peuvent être déduites (KÄNZIG, op.cit., art. 49, No 59 p. 348; SCHÄRRER/GURTNER, dans le rapport produit par la recourante). Pour sa part, l'art. 49 al. 1 lettre b AIFD ne prévoit pas que les frais généraux autorisés par l'usage commercial doivent être définis différemment selon la forme juridique de la société qui les fait. En règle générale, les dépenses engagées à des fins culturelles et sociales ont un caractère publicitaire; elles visent à soigner les relations publiques de la société mécène et à en donner une image humaniste qui contrebalance partiellement l'aspect matériel de son activité commerciale (GRÜNINGER, Kulturförderung und fiskalische Anreize in Archives 54, p. 551/552; MAUTE, Sponsorbeiträge aus steuerlicher Sicht, L'expert-comptable suisse, 1988, p. 281 ss). Si les moyens utilisés sont dans un rapport indirect avec l'obtention d'un chiffre d'affaires ou d'un bénéfice plus important, ils visent néanmoins à asseoir la position économique de la société. A ce titre, ils sont justifiés par l'usage commercial, qu'ils soient engagés par des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives. Sur ce point, rien ne permet de différencier une société qui décide librement, exercice après exercice, du montant qu'elle affectera aux dépenses culturelles et sociales, de celle dont les statuts prévoient déjà, comme ceux de la recourante, l'obligation d'engager de telles dépenses (contra: REICH, op.cit., in Archives 50, p. 603 et 611); en soi, cette inscription statutaire peut d'ailleurs

constituer une mesure publicitaire. Quant à l'importance des dépenses, elle ne saurait être déterminante pour juger de l'utilité et du bien-fondé des sommes versées, car il n'appartient pas au fisc de substituer sa propre appréciation à celle de la direction de la société (Archives 51, p. 541). En l'espèce, les dépenses culturelles et sociales engagées par Migros en faveur de personnes ou d'institutions étrangères à la société doivent dès lors être considérées comme justifiées par l'usage commercial et peuvent être portées en diminution de son

BGE 115 Ib 111 S. 119

rendement. Il est à cet égard sans importance que ces mesures consistent en l'organisation de spectacles, d'expositions, de conférences et de concerts, en dons à des institutions culturelles, en bourses à des artistes ou en prestations à des oeuvres sociales.

7. Il reste encore à examiner si des dépenses culturelles et sociales qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial, par exemple parce qu'il s'agit de prestations en faveur d'une société ou d'une institution proche de la contribuable, peuvent être déduites du rendement net imposable en tant que "sommes versées dans des buts de pure utilité publique" au sens de l'art. 49 al. 2 AIFD. Malgré l'intérêt que ces dépenses sont susceptibles de présenter pour l'ensemble de la collectivité, leur déduction n'est autorisée que si leur affectation au but d'utilité publique poursuivi est garantie; cela implique, d'une part, que tout emploi contraire à leur destination soit impossible et, d'autre part, que leurs bénéficiaires soient des institutions exonérées d'impôt selon l'art. 16 ch. 3 AIFD (MASSHARDT, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 1985, art. 49 al. 2, No 77; KÄNZIG, op.cit., art. 49 al. 2, No 200, p. 397). Dans la mesure où une institution proche de Migros remplit cette double condition, les prestations qu'elle a reçues de la recourante étaient susceptibles d'être déduites du rendement net imposable. En revanche, aucune déduction n'est autorisée lorsque la garantie de l'affectation des dépenses au but d'utilité poursuivi ne peut être fournie, et cela même si l'institution en cause exerce une activité sociale ou culturelle ayant une incidence publicitaire analogue aux actions directes que peut entreprendre la société.

8. a) Dans le cas particulier, l'autorité intimée a considéré comme justifiées par l'usage commercial les dépenses culturelles qui concernaient les Ecoles-Club, le Fitness-Club et les voyages; cependant, dans un but de simplification, elle a estimé que seuls 80% des dépenses sociales et des autres dépenses culturelles (cinéma, concerts, conférences, expositions, spectacles, bourses et dons culturels) l'étaient; à raison de 20%, ces prestations représentaient en effet des libéralités à des tiers qui devaient être ajoutées au rendement net de la recourante. b) Lorsque les indications du contribuable sont insuffisantes - que le défaut de renseignements lui soit imputable ou non - le Tribunal fédéral a certes admis que l'autorité puisse se fonder sur des coefficients résultant de l'expérience, à condition qu'elle tienne compte des circonstances réelles, propres au contribuable

BGE 115 Ib 111 S. 120

(MASSHARDT-GENDRE, op.cit., art. 92 No 2, p. 396 et No 11, p. 398; KÄNZIG, op.cit., art. 92 Nos 1, 3 et 6, p. 500/501). Toutefois, en l'espèce, non seulement la recourante a fourni un décompte détaillé de toutes ses dépenses culturelles et sociales, mais l'autorité intimée a fixé aussi la limite de 20% dans l'abstrait, sans études statistiques, et sans tenir compte des conditions particulières dans lesquelles la recourante exerce son activité. Par ailleurs, elle ne prétend pas que, pour sauvegarder l'égalité de traitement entre contribuables, elle ferait usage de cette présomption, destinée à faciliter la taxation, à l'égard des sociétés de capitaux engageant des dépenses identiques, comme à celui des sociétés coopératives. De son côté, l'Administration fédérale des contributions affirme que le pourcentage retenu tiendrait largement compte du caractère publicitaire des dépen-

ses en cause, mais n'indique pas sur quelles normes d'expérience elle se fonde. Or, du moment que le caractère publicitaire des dépenses culturelles et sociales d'une société coopérative doit être présumé, de la même manière que pour les sociétés de capitaux, il appartient à l'autorité fiscale d'examiner, dans chaque cas, si la dépense en cause concerne une société ou une institution proche de la contribuable. Dans l'affirmative, elle doit encore déterminer s'il s'agit d'une somme versée dans un but de pure utilité publique au sens de l'art. 49 al. 2 AIFD. Ce n'est qu'après avoir procédé à cette analyse qu'elle sera en mesure de déclarer quelles dépenses ne sont pas justifiées par l'usage commercial ou de pure utilité publique. c) Il en résulte qu'en l'espèce, la réintégration de 20% de certaines dépenses dans le rendement imposable de la recourante ne trouve aucune justification. Sur ce point, la décision attaquée viole les règles découlant de l'art. 49 AIFD et doit dès lors être annulée. En application de l'art. 114 al. 2 in fine OJ, il se justifie de renvoyer l'affaire à l'autorité de taxation pour qu'elle examine les dépenses culturelles et sociales de Migros à la lumière des principes rappelés ci-dessus.