Urteilskopf

85 I 253

39. Extrait de l'arrêt du 18 septembre 1959 dans la cause Société immobilière X. contre Commission cantonale de recours du canton de Genève.
Regeste (de):
Wehrsteuer.

Besteuerung des Reingewinns einer Aktiengesellschaft, welche bezweckt, ein Wohnhaus zu errichten und die Wohnungen an ihre Aktionäre zu vermieten.

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale.

Imposition, au titre du bénéfice net, d'une société anonyme qui a pour but la construction d'un immeuble aux fins d'en louer les appartements à ses actionnaires.

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale.

Imposizione dell'utile netto di una società anonima che ha per scopo la costruzione di case d'abitazione e la locazione dei relativi appartamenti ai suoi azionisti.

Sachverhalt ab Seite 254

BGE 85 I 253 S. 254

A.- La Société X. SA (en abrégé: la Société) a été fondée en 1948. Elle a pour but l'acquisition d'une parcelle de terrain, l'édification, sur ce terrain, d'un immeuble locatif, l'administration et l'exploitation de cet immeuble, sa vente, son échange et en général toutes opérations immobilières, financières qui s'y rattachent, à l'exclusion du commerce d'immeubles. Le bâtiment a été construit. Les locataires sont liés à la Société par trois conventions: Premièrement, la Société vend à chaque occupant un certain nombre de ses actions, qui sont nominatives et incessibles, sauf consentement de la Société, consentement subordonné à la condition que le cédant remette toutes ses actions à un seul et même cessionnaire. De plus, chaque actionnaire doit consentir à la Société un prêt chirographaire pour une durée indéterminée, productif d'un intérêt de 5% et remboursable moyennant l'approbation des 9/10 de l'ensemble des actionnaires. A la qualité de créancier est attaché le droit de prendre à bail un appartement dans la maison dont la Société est propriétaire. Enfin le locataire signe un bail à loyer conclu en principe pour une durée indéterminée sous réserve de résiliation ou de dénonciation dans certains cas, et par lequel le locataire s'engage non seulement à supporter les charges de l'immeuble pour une part proportionnelle à sa créance chirographaire mais encore à verser une provision trimestrielle en garantie de laquelle il remet ses actions en nantissement à la propriétaire. Les actionnaires-locataires ne touchent pas de dividende en espèces.

B.- La déclaration de la Société relative à la 7e période

BGE 85 I 253 S. 255

de l'impôt pour la défense nationale (années fiscales 1953 et 1954, années de calcul 1951 et 1952) ne fait apparaître aucun bénéfice, pas plus du reste que la comptabilité. Mais l'autorité genevoise de taxation et, après elle, la Commission cantonale de recours (en abrégé: la Commission), qui s'est prononcée le 24 juin 1958, ont considéré comme bénéfice imposable, c'est-à-dire comme une prestation de la Société à ses actionnaires, prestation non autorisée par l'usage commercial, la différence entre le montant des loyers qu'un propriétaire pourrait normalement retirer de la location des appartements et les frais qui lui incomberaient dans ce cas.

C.- La Société a formé un recours de droit administratif. Ses conclusions - implicites - tendent à faire constater qu'elle n'a réalisé aucun bénéfice imposable.

Erwägungen

Considérant en droit:

1. .....

2. La recourante allègue tout d'abord, en se fondant sur sa comptabilité produite, qu'elle ne réalise aucun bénéfice quelconque. Il est vrai que, selon l'art. 49 al. 1 lit. a AIN, le bénéfice imposable se calcule à partir du compte de pertes et profits de la personne morale. Mais ce compte, tel que le contribuable le produit, n'est pas toujours suffisant et décisif. Selon l'art. 49 al. 1 lit. a AIN, il faut ajouter au solde qu'il accuse tous les prélèvements opérés avant le calcul de ce solde et "qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial". On y ajoutera notamment les distributions déguisées de bénéfices aux actionnaires, quelle que soit la forme sous laquelle elles sont faites, en particulier qu'elles apparaissent extérieurement ou non comme des dépenses rentrant dans les frais généraux. Il faut cependant que les prestations ainsi reprises présentent à la fois les trois caractères suivants: premièrement, que la Société n'ait pas reçu en retour une prestation équivalente et que le résultat de l'exploitation en soit affecté; secondement

BGE 85 I 253 S. 256

qu'un sociétaire ou une personne le touchant de près soit favorisé et que la prestation soit insolite en ce sens qu'elle n'aurait pas été accordée, du moins pas dans la même mesure, à une personne étrangère à la Société; troisièmement que la disproportion entre la prestation accordée et celle qui a été faite en retour ait été reconnaissable pour les organes sociaux (RO 82 I 290 ss.).

3. On recherchera donc en premier lieu, dans la présente espèce, si la Société, qui accorde à ses actionnaires la jouissance d'appartements dans l'immeuble dont elle est propriétaire, reçoit d'eux, en retour, des prestations équivalentes. Pour ce faire, on estimera, d'une part, le loyer des appartements au prix que la Société pourrait en retirer si elle les louait à des tiers sans rapports particuliers avec elle, ni avec ses actionnaires. D'autre part, on comptera, dans les prestations fournies en retour par les actionnaires, tous les frais dont ils assument la charge

et qui incomberaient à la Société si elle avait traité avec des tiers; peu importe que, d'après les conventions passées en l'espèce, la Société se fasse rembourser lesdits frais par les actionnaires ou que ceux-ci les assument pour leur propre compte. 4, 5, 6 et 7. - .....

8. Dans le calcul des prestations mises, du fait de leur situation spéciale, à la charge des actionnaires-locataires, la recourante demande aussi que l'on ajoute une somme forfaitaire moyenne pour les grosses réparations et réfections, ainsi que pour le remplacement de l'appareillage, qui deviendront nécessaires après un usage plus ou moins prolongé. Cette prétention est justifiée en principe, parce qu'il s'agit là de frais qui incombent normalement au bailleur et dont les locataires assument la charge en l'espèce. Ce sont donc bien des prestations fournies par les actionnaires à la Société (v. ci-dessus, consid. 3). On ne saurait objecter, comme le fait l'Administration, que la périodicité de l'impôt s'oppose à la constitution de réserves pour des frais généraux futurs. Car il ne s'agit

pas, en l'espèce, de reprendre, au titre du bénéfice net, tel versement aux réserves, opéré "avant le calcul du solde du compte de profits et pertes" (art. 49 al. 1 lit. a AIN), mais de savoir quelles prestations les actionnaires fournissent à la Société en retour du droit d'usage (art. 253 CO) qu'elle leur confère sur ses locaux. On n'en peut tenir compte que par une répartition annuelle qui n'a rien de commun avec la constitution successive de réserves. On ne peut pas non plus tirer argument du fait que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral lui-même, la "valeur locative" d'un immeuble (art. 21 al. 1 lit. b AIN) est égale à la somme que le contribuable devrait verser comme loyer d'un objet identique et n'est pas diminuée par les frais d'entretien, même considérables, qui incombent au propriétaire. En effet, il n'est pas question, en l'occurrence, de faire aucun abattement sur la valeur locative, mais de comparer cette valeur aux prestations que les locataires fournissent, comme tels, à la Société. Enfin, les avantages particuliers que l'actionnaire-locataire retire de sa situation juridique par rapport à la Société ne justifient pas que l'on néglige, dans le compte de ses prestations, les frais qui lui incomberont à longue échéance. Ces avantages consistent dans la stabilité du bail, le rendement de la créance chirographaire, et la liberté dans les aménagements intérieurs. Mais il faut leur opposer des inconvénients de même origine: immobilisation de capital, les titres étant remis en garantie à la Société, quasi impossibilité d'obtenir le remboursement et surtout de céder ses droits à des tiers. On ne saurait affirmer que, dans cette situation, le côté positif l'emporte sur le côté négatif. On a montré plus haut que, parmi les prestations des locataires, on ne peut tenir compte des grosses réparations et réfections, ainsi que du remplacement de l'appareillage que par une répartition annuelle. Cette répartition nécessite une estimation de la fréquence des travaux visés et de leur coût. Ces points ont été soumis à l'expert. Il est certain que le vieillissement de l'immeuble rend

nécessaires après un certain temps les réparations et remplacements énumérés plus haut. Le coût en sera d'autant plus considérable qu'il s'agit, en l'espèce, d'un bâtiment pourvu d'une machinerie et d'installations dont la valeur est importante par rapport à la valeur totale de l'immeuble. Cette particularité augmente les frais d'entretien et accélère le vieillissement. Le Tribunal fédéral n'a aucune raison de révoquer en doute les chiffres donnés par l'expert, que ni l'Administration, ni la Commission ne contestent.

9. ..... (La valeur locative des appartements donnés à bail aux locataires créanciers est supérieure à celle des prestations qu'ils fournissent à la Société.) L'excédent représente une prestation gratuite que la Société a faite à ses actionnaires et qu'elle n'aurait manifestement pas consentie à n'importe quels tiers. Rien ne permet, enfin, de croire qu'elle n'ait pas été reconnaissable pour les locataires comme un avantage que leur valait leur participation. C'est pourquoi elle constitue une distribution déguisée de bénéfices et elle est imposable de par l'art. 49 al. 1 lit. b AIN selon la jurisprudence rappelée plus haut. Point n'est besoin que cette distribution ait eu lieu en vue d'éluder l'impôt.