

Droit fiscal Steuerrecht

ATC (Cour de droit fiscal) du 25 octobre 2024 - F1 24 26

Impôt sur le capital

- Portée du principe de la légalité en droit fiscal (consid. 3.1).
- Il n'existe pas de disposition dans la LHID permettant une imposition minimale du capital-actions ; une telle règle peut être prévue par les cantons (consid. 3.2).
- La LF ne contient aucune disposition permettant une imposition minimale du capital-actions. Celle-ci est uniquement prévue dans le règlement, ce qui n'est pas conforme au principe de légalité (consid. 3.3 à 3.5).

Kapitalsteuer

- Tragweite des Legalitätsprinzips im Steuerrecht (E. 3.1).
- Das StHG enthält keine Bestimmung, die eine Mindestbesteuerung des Aktienkapitals erlaubt; eine solche Regelung kann von den Kantonen vorgesehen werden (E. 3.2).
- Das StG enthält keine Bestimmung, die eine Mindestbesteuerung des Aktienkapitals erlaubt. Eine solche ist nur im Reglement vorgesehen, was nicht dem Legalitätsprinzip entspricht (E. 3.3 bis 3.5).

Faits (extraits)

B. Le capital-actions de X. SA s'élève à 5'722'192 fr. et est entièrement libéré. Au 31 décembre 2020, son bilan présentait des fonds propres négatifs à hauteur de - 3'665'428 francs. La société était en surendettement au sens de l'art. 725 al. 2 CO. Ses actifs, qui se montaient à 159'110 fr., se composaient de prêts à des sociétés-filles, de participations et de frais de développement activés. Les participations et les prêts sont entièrement provisionnés [...] :

Actifs immobilisés

Prêts à long terme aux sociétés de groupe	7'027'469
- provision	- 7'027'469
Participations	688'855
- provision	- 688'855
Développement de logiciels	159'110
	159'110
Total	159'110

C. Le 17 septembre 2021, la société a déposé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2020, dans laquelle elle a déclaré un capital imposable de 5'722'192 fr., montant correspondant au capital-actions.

Par décision de taxation du 26 novembre 2021, le Service cantonal des contributions (SCC) a arrêté le capital imposable à 5'722'192 fr., soit au minimum constitué du capital libéré. Les bordereaux cantonaux et communaux retiennent un impôt sur le capital de quelque 13'550 francs. Il n'y a pas de résultat imposable au titre du bénéfice.

Le 24 décembre 2021, la société a déposé une réclamation contre cette décision, demandant une réduction de l'impôt sur le capital de 88,2 % compte tenu de la valeur des participations et des prêts consentis à des sociétés de groupe (en application de l'art. 99 al. 3 LF). Selon elle, il n'y avait pas lieu de tenir compte des provisions pour déterminer les actifs donnant droit à cette réduction. Elle a présenté à cet égard un calcul, duquel il ressortait que le montant total des impôts cantonaux et communaux sur le capital devait être réduit à 3197 fr. 98.

Le 20 janvier 2022, le SCC a indiqué à la société qu'il n'était pas possible de corriger la taxation dans le sens demandé. Le calcul de la réduction requise devait s'effectuer en fonction de la valeur fiscalement déterminante des participations et des prêts, dans la mesure où les provisions comptabilisées avaient déjà impacté les capitaux propres de la société lors de leur constitution.

Le 17 février 2022, la recourante a déclaré maintenir sa réclamation.

D. Par décision du 31 mars 2022, la Commission d'impôts des personnes morales (CIPM) a rejeté la réclamation, en faisant sienne la position du SCC selon laquelle il convenait de se fonder sur la valeur fiscalement déterminante des participations et des prêts pour calculer la réduction au sens de l'art. 99 al. 3 LF.

E. Le 2 mai 2022, X. SA a recouru contre cette décision devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à ce qu'une réduction de 90 % du capital propre afférent aux droits de participation et aux prêts consentis à des sociétés du groupe lui soit accordée, soit une part de 98 % du total des actifs, et à ce que les impôts soient en conséquence réduits de 88,2 % à 1599 fr. pour chacun des bordereaux cantonaux et communaux. A l'appui de ses conclusions, elle invoque une violation de l'art. 99 al. 3 LF.

Le SCC s'est déterminé le 10 août 2022, concluant au rejet du recours. Il a relevé que la société avait déjà bénéficié d'une réduction de l'impôt sur le capital propre afférant aux actifs concernés au moment où ceux-ci avaient été provisionnés. En outre, conformément à l'art. 28 al. 1 du règlement d'application de la loi fiscale valaisanne (RALF), l'impôt devait de toute manière porter au moins sur le capital-actions ou le capital social libéré, soit en l'espèce 5'722'192 francs. Par ailleurs, la règle prévue à l'art. 95 al. 2 LF, selon laquelle le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives qui sont en liquidation correspond à leur fortune nette, ne pouvait être comprise que dans le sens d'une exception à une règle générale selon laquelle l'assiette de l'impôt sur le capital devait au moins correspondre au capital-actions ou au capital social libéré. Le principe d'une imposition minimale à concurrence du capital-actions libéré était d'ailleurs confirmé par la jurisprudence fédérale. (...)

Le 23 septembre 2022, le SCC a relevé que si la recourante maintenait ses arguments, elle n'avait toutefois pas contesté le principe d'une imposition minimale à concurrence du capital libéré, soit en l'espèce 5'722'192 francs. (...)

F. [...] Le 10 septembre 2024, la CIPM et la recourante ont été interpellées sur la conformité de l'art. 28 al. 1 RALF au principe de la légalité découlant des art. 127 al. 1 Cst. et 24 Cst./VS et informées que l'examen de cette question pourrait conduire à une *reformatio in melius* (cf. art. 81a al. 3 LPJA). Les parties n'ont pas déposé d'observations à ce sujet.

Considérants (extraits)

2. La Cour de droit fiscal n'est pas liée par la motivation des conclusions du recours (art. 150 al. 3 LF, 81a al. 2 et 79 al. 2 LPJA). Elle n'est pas non plus liée par les conclusions des parties. Elle peut réformer la décision au détriment du recourant ou lui accorder plus que requis ; elle doit cependant donner aux parties l'occasion de se prononcer ou de retirer le recours (art. 150 al. 3 LF et 81a al. 3 LPJA).

3. A la fin de la période fiscale litigieuse, le bilan de la recourante présentait des fonds propres négatifs à hauteur de - 3'665'428 francs. Le SCC a néanmoins prélevé un impôt calculé sur le capital nominal libéré (de 5'722'192 fr.), estimant que la recourante devait au minimum être imposée sur cette base en application de l'art. 28 al. 1 RALF. Partant, il convient au préalable de vérifier la conformité de cette dernière disposition au principe de la légalité découlant de l'art. 127 Cst.

3.1 Selon le principe de la légalité en matière fiscale (art. 127 al. 1 Cst. ; cf. ég. art. 24 Cst./VS), qui s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales ou communales, les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 149 II 177 consid. 8.3.2, 148 II 121 consid. 5.1). L'expression « mode de calcul » comprend la détermination de la base de calcul de l'impôt, soit notamment les critères permettant de déterminer le montant imposable (AUBRY GIRARDIN, *in* Martenet/Dubey [édit.], Commentaire romand, Constitution fédérale, 2021, n° 28 *ad* art. 127 Cst.).

L'exigence d'une base légale formelle en droit fiscal ne signifie pas qu'une délégation à l'organe exécutif soit totalement exclue. La norme de délégation doit toutefois être suffisamment précise pour que le contribuable puisse cerner les contours de la contribution qui lui est réclamée. L'exigence de densité normative est toutefois plus élevée pour les impôts au sens propre du terme que pour les contributions causales. La base légale doit être précise et contenir tous les éléments essentiels au régime fiscal mis en place (ATF 149 II 177 consid. 8.3.2 ; 143 I 227 consid. 4.2 ; AUBRY GIRARDIN, *op. cit.*, n° 16 *ad* art. 127 Cst.). Ainsi, elle doit se prononcer sur le cercle des contribuables, l'objet, la base de calcul de l'impôt et le barème d'imposition, toute délégation à l'exécutif sur ces aspects étant prohibée (BEHNISCH, *in* Waldmann/Belser/Epiney [édit.], Basler Kommentar, Bundesverfassung, 2015, n° 6 *ad* art. 127 Cst. ; OBERSON, Le principe de la légalité en droit des contributions publiques, *in* RDAF 1996 p. 265 ss, ch. III/B.1).

3.2 En droit fiscal harmonisé, l'impôt sur le capital des personnes morales est réglé aux art. 29 ss LHID. Aux termes de l'art. 29 al. 1 LHID, il a pour objet le capital propre. S'agissant des sociétés de capitaux, le capital propre imposable comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au

moyen de bénéfices imposés (art. 29 al. 2 let. a LHID). Le capital propre imposable au sens de ces dispositions peut être inférieur au capital social, ou même négatif, puisque les postes négatifs figurant au bilan commercial doivent être déduits pour le calcul de l'impôt (LISSI/VITALI, *in Zweifel/Beusch* [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, 4^{ème} éd. 2022, n° 39 et 40 *ad* art. 29 LHID ; cf. ég. arrêt du Tribunal fédéral 2C_119/2018 du 14 novembre 2019 consid. 3.3). Il n'existe pas de disposition dans la LHID permettant une imposition minimale du capital-actions (arrêts du Tribunal fédéral 2C_792/2008 du 19 février 2009 consid. 3.1 ; 2C_259/2008 du 6 novembre 2008 consid. 2.3, *in RDAF* 2009 II 546 ; LINDER/SCHALCHER, *Die Erhebung der Kapitalsteuer bei Verlustausweis*, *StR* 2011 p. 894 ss, p. 895). Une telle règle peut toutefois être prévue par les cantons (*ibidem*).

3.3 En droit cantonal valaisan, les art. 94 et 95 al. 1 LF correspondent aux dispositions précitées de la LHID. Ainsi, selon l'art. 94 LF, l'impôt sur le capital a pour objet le capital propre. Le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés (art. 95 al. 1 LF). Quant aux sociétés qui sont en liquidation au début d'une période fiscale, leur capital propre imposable correspond à leur fortune nette (art. 95 al. 2 LF). Ainsi que le Tribunal fédéral l'a constaté dans l'arrêt 2C_259/2008 précité, la LF ne contient dès lors aucune disposition permettant une imposition minimale du capital-actions. Une telle imposition n'est prévue qu'à l'art. 28 al. 1 RALF, aux termes duquel le capital-actions ou le capital social libéré, au moins, est imposable, sous réserve de l'art. 95 al. 2 LF.

3.4 Dans sa réponse céans, le SCC soutient que la réserve figurant à l'art. 95 al. 2 LF ne peut être comprise que dans le sens d'une exception à une règle générale selon laquelle l'assiette de l'impôt sur le capital doit au moins correspondre au capital-actions ou au capital social libéré. Cette opinion entend manifestement tableur sur les considérants de l'arrêt 2C_259/2008 précité. A la suite de ceux synthétisés ci-dessus, le Tribunal fédéral avait indiqué qu'une habilitation à prélever un impôt minimal pourrait à la rigueur se déduire de l'art. 95 al. 2 LF, en ce sens que la prise en compte de la fortune nette uniquement en cas de liquidation signifierait, *a contrario*, une imposition minimale dans

les autres cas, y compris en cas de perte au bilan (cf. consid. 2.3 dudit arrêt). L'on relève cependant que le Tribunal fédéral avait laissé ouverte la question de savoir si une telle réglementation était conforme au principe de la légalité, le grief n'ayant pas été invoqué en bonne et due forme par la recourante (*ibidem*). Cela étant, force est de constater que l'art. 95 al. 2 LF ne constitue pas une règle générale d'imposition, mais instaure bien plutôt une exception au principe de détermination du bilan commercial découlant de l'art. 95 al. 1 LF et de l'art. 29 al. 2 let. a LHID. Au regard des exigences en matière de densité normative applicables aux impôts, l'on ne saurait valablement admettre qu'une interprétation *a contrario* de cette exception légale permettrait d'asseoir une imposition du capital propre correspondant au minimum au capital-actions ou au capital social libéré. Une telle interprétation viderait d'ailleurs de sa substance la règle expressément prévue en ce sens à l'art. 28 al. 1 RALF.

3.5 L'art. 28 al. 1 RALF déploie ainsi un véritable effet constitutif dès lors qu'il arrête une imposition minimale sur le capital, conférant à l'impôt un caractère purement réel (*reine Objektsteuer*; cf. arrêt 2C_259/2008 précité consid. 2.3). Comme vu plus haut, une telle réglementation devrait, comme c'est le cas dans les différents cantons mentionnés par le SCC dans sa réponse céans, reposer sur une base légale formelle, sous peine de violer les exigences de l'art. 127 al. 1 Cst. En définitive, il s'impose de constater que cette base légale n'existe pas en droit valaisan, le fisc ne prétendant pas, à juste titre, que l'art. 28 RALF permettrait (à lui seul) de percevoir un impôt minimum sur le capital. Dans la mesure où les fonds propres de la recourante étaient négatifs au 31 décembre 2020, un impôt sur le capital correspondant au minimum au capital-social libéré ne peut donc pas être valablement prélevé en l'espèce.

4. Ce qui précède conduit à l'admission du recours, solution qui s'impose sans qu'il soit nécessaire d'examiner le grief invoqué par la recourante tiré d'une violation de l'art. 99 al. 3 LF. La décision sur réclamation de la CIPM du 31 mars 2022 et la décision de taxation du SCC du 26 novembre 2021 doivent en conséquence être annulées, nonobstant la conclusion en réduction de l'impôt prise par la recourante (art. 150 al. 3 LF, 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA; cf. ég. *supra* consid. 2). L'affaire est renvoyée à la CIPM pour nouvelle décision de taxation au sens du considérant 3.5.