

BGer 2C_873/2018 vom 11. Juli 2019

Bundesgericht, 2019-07-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_873_2018

FR: TF 2C_873/2018 du 11 juillet 2019

IT: TF 2C_873/2018 del 11 luglio 2019

Erwägungen

E. 1

A. _____ SA (ci-après: A. _____) est une société anonyme inscrite au registre du commerce du Valais, canton dans lequel elle a son siège. Son but statutaire consiste en l'acquisition, le commerce de tous produits manufacturés ou non, l'achat, la vente, la location et la gérance d'immeubles, l'exploitation de meublés et d'hôtels. Elle exploite la résidence hôtelière "B. _____" sise à U. _____. Selon les données du registre foncier, A. _____ est propriétaire de trois immeubles dans la rue précitée, aux numéros 1 (habitation et activité au rez-de-chaussée), 3 et 7

bis (résidences meublées), ainsi que d'un autre à la rue xxx (habitation de plusieurs logements), également à U. _____.

E. 2

Par bordereau du 20 mai 2016, l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) a établi la taxation de la société précitée pour l'année 2014. Elle a fixé l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice dû dans ce canton (ci-après: ICC) à 21'686 fr. 90, sur la base d'un bénéfice net total de 59'056 fr. (pour un bénéfice net imposable dans le canton de 55'568 fr.) et d'un capital propre total de 395'522 fr. (pour un capital propre imposable dans le canton de 306'745 fr.). En outre, l'impôt immobilier complémentaire a été fixé à 0,2 % pour chacun des quatre immeubles sis à U. _____.

Dans le calcul de la détermination des intérêts admis sur les dettes moyennes totales, l'Administration fiscale cantonale a retenu que la valeur moyenne des immeubles loués était de 17'564'996 fr. Sur cette base, elle a retenu un taux d'intérêt de 1,5 % sur les créances des actionnaires et proches de ceux-ci, lesquelles équivalaient à 2'361'886 fr. Elle a donc accepté une charge d'intérêts pour ces dettes à hauteur de 35'428 fr. (au lieu des 103'917 fr. comptabilisés). La reprise des intérêts non admis sur les créances et prêts des actionnaires s'élevait ainsi à 67'140 fr., aucun capital propre dissimulé n'ayant pour le reste été retenu.

Par décision sur réclamation du 20 octobre 2016, l'Administration fiscale cantonale a maintenu sa taxation. Les immeubles sis à U. _____ étaient selon elle des immeubles locatifs, dans la mesure où l'activité hôtelière qui y était exercée était gérée par une entité tierce. Il en résultait que le taux pour les crédits d'exploitation n'était pas applicable.

E. 3

Par jugement du 30 juin 2017, le Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif de première instance) a partiellement admis un recours de A. _____. Il a annulé la décision sur réclamation de l'Administration fiscale cantonale et renvoyé le dossier à celle-ci afin qu'après instruction,

elle rende une nouvelle décision de taxation au sens des considérants.

Dans son arrêt, le Tribunal administratif de première instance a considéré en substance que les immeubles servant directement à l'exploitation de la société devaient se voir appliquer un taux de 0,1 % au titre de l'impôt immobilier complémentaire 2014. S'agissant de l'ICC dû pour cette même année, le taux admis sur les prêts octroyés par les actionnaires de A. _____ et leurs proches ne se déterminait en outre pas en fonction de l'activité de la société. Il dépendait plutôt de la question de savoir si et dans quelle mesure ces prêts se substituaient, d'un point de vue économique, à un financement par le biais des immeubles détenus par la société. Tel était le cas si celle-ci recourait à des prêts de la part de ses actionnaires au lieu d'obtenir un prêt hypothécaire avec un taux moins élevé de la part d'un tiers. Ainsi, dans le cadre de la détermination des intérêts admis sur les dettes moyennes totales, l'Administration fiscale cantonale devait prendre en compte les hypothèques déjà conclues sur les immeubles détenus par A. _____ et appliquer un taux de 1,5 % sur la tranche des crédits de l'actionnaire assimilable à la première hypothèque, 2,25 % sur le solde jusqu'à concurrence d'au maximum 70 % de la valeur vénale des immeubles et 3,75 % sur la partie restante des crédits qui devait être traitée comme des crédits d'exploitation. L'Administration fiscale devait en outre s'assurer qu'il n'existait pas de capital propre dissimulé.

A. _____ a interjeté un recours contre l'arrêt du Tribunal administratif de première instance précité, que la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) a rejeté par arrêt du 21 août 2018.

E. 4

Agissant contre l'arrêt précité de la Cour de justice par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ demande au Tribunal fédéral - de manière successive et sans priorité - de renvoyer la cause à la Cour de justice pour instruction complémentaire dans le sens des considérants, de dire que les prêts consentis par ses actionnaires peuvent être rémunérés d'intérêts au taux de 3,75 %, d'annuler le bordereau ICC 2014 émis par l'Administration fiscale cantonale et de lui renvoyer le dossier pour nouvelle taxation ne contenant aucune reprise sur les prêts consentis par les actionnaires, sous suite de frais et dépens.

La Cour de justice a renoncé à prendre position sur le recours, persistant dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) a également renoncé à déposer des observations sur le recours, dont elle conclut au rejet. L'Administration fiscale cantonale a pour sa part déposé une réponse en concluant au rejet du recours. La recourante a renoncé à répliquer.

E. 5

Aux termes de l'art. 29 al. 1 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence. Il contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 141 II 113 consid. 1 p. 116). Conformément à l' art. 42 al. 1 et 2 LTF , dans la mesure où elles ne sont pas immédiatement données, la partie recourante doit exposer en quoi les conditions de recevabilité sont réunies (ATF 133 II 353 consid. 1 p. 356 et les références).

E. 6.1

D'après la loi sur le Tribunal fédéral, le recours est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure (art. 90 LTF) ou contre les décisions finales partielles (art. 91

LTF), notamment celles qui statuent sur un objet dont le sort est indépendant de celui qui reste en cause (let. a). En revanche, les décisions incidentes notifiées séparément qui ne portent pas sur la compétence ou sur une demande de récusation (cf. art. 92 LTF) ne peuvent faire l'objet d'un recours que si elles peuvent causer un préjudice irréparable (art. 93 al. 1 let. a LTF), ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (cf. art. 93 al. 1 let. b LTF).

Un préjudice irréparable au sens de l' art. 93 al. 1 let. a LTF est un dommage qui ne peut pas être réparé ultérieurement par un jugement final ou une autre décision favorable au recourant (ATF 135 II 30 consid. 1.3.4 p. 36; 134 III 188 consid. 2.1 p. 190 et les références). La prolongation de la procédure ou un accroissement des frais de celle-ci n'est pas considéré comme un dommage irréparable (ATF 133 II 629 consid. 2.3.1 p. 632 et les références). Il appartient aux recourants d'alléguer et d'établir la possibilité que la décision incidente leur cause un dommage irréparable, à moins que celui-ci ne fasse d'emblée aucun doute (ATF 133 III 629 loc. cit.).

E. 6.2

Les arrêts de renvoi sont en principe considérés comme des décisions incidentes contre lesquelles le recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF , même si, par cette décision, une question matérielle y est tranchée partiellement (cf. ATF 134 II 124 consid. 1.3 p. 127 s.). Un tel arrêt est néanmoins considéré comme final si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manoeuvre, notamment lorsqu'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt, en appliquant les règles définies dans la décision de renvoi (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2 p. 148; 135 V 141 consid. 1.1 p. 143; arrêt 2C_585/2014 du 13 février 2015 consid. 2.3.1, in RDAF 2015 II 438).

E. 6.3

En l'occurrence, l'arrêt de la Cour de justice attaqué confirme un précédent arrêt du Tribunal administratif de première instance portant sur la taxation de la recourante au titre des ICC 2014. L'autorité précédente a en l'espèce considéré que le Tribunal administratif de première instance avait annulé à bon droit la décision sur réclamation du 20 octobre 2016 de l'Administration fiscale cantonale relative aux impôts précités et qu'il convenait effectivement de renvoyer le dossier à cette autorité pour qu'"

après instruction, elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants ". L'arrêt attaqué constitue ainsi un arrêt de renvoi, à l'instar du jugement qu'il a confirmé, et s'assimile ainsi, à première vue, à une décision incidente contre laquelle il n'est possible de recourir au Tribunal fédéral qu'aux conditions restrictives de l' art. 93 LTF exposées ci-avant.

E. 6.4

Dans ses écritures, la recourante ne motive pas les raisons pour lesquelles, à son avis, le Tribunal fédéral devrait entrer en matière sur son recours qui est dirigé, comme cela vient d'être expliqué, contre un arrêt de renvoi. Il lui aurait pourtant incombé de le faire, car il ne ressort pas d'emblée de l'arrêt attaqué que celui-ci équivaldrait à une décision finale ne laissant plus aucune marge de manoeuvre à l'Administration fiscale cantonale s'agissant de sa taxation. La cause a en effet été renvoyée à cette autorité, afin qu'elle détermine, après

instruction, le taux d'intérêt admis fiscalement s'agissant de prêts que la recourante s'est vu consentir par certains de ses actionnaires. La Cour de justice s'est ralliée à l'avis du Tribunal administratif de première instance qui a considéré que le taux en question devait être déterminé en application de la lettre-circulaire de l'AFC du 30 janvier 2014 concernant les "[t]aux d'intérêt admis fiscalement sur les avances ou les prêts en francs suisses". Ces deux tribunaux ont considéré qu'il convenait de fixer le taux admis "

en fonction de (...) de la part desdits prêts pouvant être économiquement assimilée au financement des immeubles détenus par la société ". Après le prononcé du premier jugement, l'Administration fiscale cantonale a d'emblée précisé qu'une telle exigence n'était pas claire et nécessitait d'être interprétée, laissant ainsi entendre qu'elle gardait une marge de manoeuvre s'agissant de la taxation de la recourante. Notons du reste que la simulation de taxation qu'elle a présentée devant la Cour de justice retient des limites maximales en matière de financement de tiers différentes de celles que semblait envisager à l'origine le Tribunal administratif de première instance, confirmé par l'arrêt attaqué (80 % et non 70 %; cf. art. 105 al. 2 LTF). Il n'apparaît ainsi pas que celui-ci équivaldrait en réalité à une décision ne laissant aucune marge de manoeuvre à l'autorité de taxation, qui pourrait être qualifiée de finale.

E. 6.5

On ne voit pour le reste pas en quoi la voie du recours en matière de droit public serait ouverte contre l'arrêt attaqué - qui constitue donc une décision incidente - au sens de l' art. 93 LTF . L'arrêt de renvoi oblige certes l'Administration fiscale cantonale à procéder à une nouvelle taxation de la recourante en retenant, pour les prêts que celle-ci a obtenus de ses actionnaires, un taux fixé en application de la lettre-circulaire de l'AFC. Cette nouvelle taxation pourra toutefois faire l'objet d'un nouveau recours, le cas échéant jusqu'au Tribunal fédéral, car les décisions préjudicielles et incidentes peuvent être attaquées par un recours contre la décision finale dans la mesure où elles influent sur le contenu de celle-ci (cf. art. 93 al. 3 LTF). Il n'y a par conséquent aucun préjudice irréparable au sens de l' art. 93 al. 1 let. a LTF . Rien ne laisse enfin transparaître qu'une décision sur le fond du Tribunal fédéral permettrait d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (cf. art. 93 al. 1 let. b LTF).

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent à l'irrecevabilité du recours. Succombant, la recourante supporte les frais de la procédure fédérale (cf. art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (cf. art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.