

GE_GERICHTE ATA/243/2012 vom 24. April 2012

GE Cour de justice, 2012-04-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_243_2012

FR: GE_GERICHTE ATA/243/2012 du 24 avril 2012

IT: GE_GERICHTE ATA/243/2012 del 24 aprile 2012

Regeste

Résumé: Les dividendes encaissés durant une période de taxation sont imposables au titre de "chiffres des affaires". Cette notion, visée à l'art. 304 al. 2 LCP et dont la liste énumérée n'est pas exhaustive, est beaucoup plus large que la notion de "chiffre d'affaires".

Erwägungen

E. 3

Le 24 décembre 2008, le service de la TPC a expédié à la contribuable un bordereau de taxation définitive 2008. La taxe était calculée pour partie sur la moyenne du chiffre d'affaires réalisé en 2006 et 2007 pour l'activité relative au groupe professionnel 15 A, étant précisé que cet aspect de la taxation n'est pas litigieux. Par ailleurs, au titre du groupe professionnel 15 B, le service de la TPC avait retenu un chiffre d'affaires total de CHF 877'027'549.-, représentant la moyenne des chiffres d'affaires réalisés en 2006 (CHF 677'770'959.-) et 2007 (CHF 1'076'284'139.-), incluant ainsi CHF 195'739'432.-, représentant la moyenne des dividendes encaissés par la contribuable en 2006 et 2007, soit respectivement CHF 55'399'144.- et CHF 336'079'719.-.

E. 4

Le 2 février 2009, la banque a élevé réclamation à l'encontre du bordereau précité en contestant l'imposition des éléments de revenus telle que décrite ci-dessus. Les dividendes n'auraient pas dû être intégrés par le service de la TPC dans le chiffre des affaires imposé car ces revenus n'entraient pas dans la notion de chiffre des affaires telle que définie à l'art. 304 al. 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) devant être prise en considération par le service de la TPC en application de l'art. 302 LCP. Le dividende n'était pas une contre-prestation reçue en contrepartie de livraisons de biens ou de services, mais le rendement du capital espéré par l'actionnaire. Le conseil d'administration et l'assemblée générale d'une société anonyme disposaient d'une large marge d'appréciation quant à la fixation du dividende. La notion de prestation obtenue en contrepartie de biens ou services était analogue à celle applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA), ce qu'avait admis le Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF) dans un arrêt du 27 octobre 2008 (références).

La commission de réclamation en matière de TPC (ci-après : la commission) était priée de constater que les dividendes comptabilisés en 2006 et 2007 par la

- 3/10 - A/3030/2009 banque n'étaient pas soumis à la TPC. En conséquence, la commission devait rectifier dans ce sens le bordereau 2008.

E. 5

Le 15 juillet 2009, la commission a rejeté la réclamation en se référant simplement à une décision rendue le 12 décembre 1996 par la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) dans une cause similaire. A teneur de l'extrait cité, les dividendes, notamment, faisaient bel et bien partie du chiffre des affaires imposable, conformément à l'art. 304 LCP. De tels produits relevaient d'ailleurs de l'activité usuelle d'un établissement bancaire.

E. 6

Le 6 août 2009, B_____ S.A. a interjeté recours à l'encontre de cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la CCRA), devenue depuis le 1er janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Elle a repris ses explications et conclusions en se référant à une note qu'elle avait adressée au taxateur et qui accompagnait la déclaration TPC 2008. La décision de la CCRMI, citée par la commission, n'était ni pertinente ni comparable car, dans la cause en question, la contribuable avait fait valoir que les dividendes de participations devaient être exonérés de la TPC car liés à l'activité de holding. La CCRMI se référait également à un arrêt du Tribunal administratif, devenu depuis le 1er janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), arrêt du 6 octobre 1982, selon lequel il convenait de déterminer en premier lieu si les produits en question, soit les dividendes, faisaient partie du chiffre des affaires de la contribuable au sens de l'art. 304 al. 1 LCP. Si tel n'était pas le cas, il n'était pas nécessaire d'examiner si le produit en question faisait partie de l'activité lucrative, principale ou accessoire, de la contribuable, ou s'il constituait un produit extraordinaire non taxable.

En conséquence, les dividendes comptabilisés en 2006 et 2007 n'auraient pas dû être soumis à la TPC.

La décision sur réclamation du 15 juillet 2009 devait être annulée et le bordereau de taxation TPC 2008 rectifié.

Dans la note au taxateur annexée, la contribuable avait expliqué les raisons pour lesquelles, dans sa déclaration 2008, elle n'avait pas inclus les dividendes comme chiffre d'affaires imposable. Le compte de résultat au 31 décembre 2006 faisait apparaître un montant de CHF 55'399'143,55 dans le compte « produit des intérêts et des dividendes des portefeuilles destinés au négoce ». Cette somme correspondait à des dividendes perçus par la banque. Dans l'annexe « compte de résultat au 30 juin 2006 », figurait au titre de produit extraordinaire un montant de CHF 47'339'810.- correspondant à un gain en capital effectué par U_____ sur la vente de sa participation dans U_____ Luxembourg à une autre société du groupe à l'étranger. Pour l'année 2007, dans le compte de résultat par établissement, sous la rubrique « produit des intérêts et des dividendes des portefeuilles destinés au - 4/10 - A/3030/2009 négoce » figurait un montant de CHF 129'638'098,86 alloué au canton de Genève, incluant des dividendes perçus par la banque à hauteur de CHF 113'473'341,20, et ce dernier montant avait été déduit du chiffre d'affaires imposable au titre de la TPC.

Sous la rubrique « produit des intérêts et des dividendes des immobilisations financières », un dividende perçu par la banque à hauteur de CHF 222'606'377,88 était inclus dans le montant de CHF 226'386'492,93 figurant dans le compte de résultat par établissement. Ce dividende avait également été déduit. Pour la rubrique « résultat des aliénations d'immobilisations financières », figurait dans le compte de résultat par établissement un montant de CHF 36'498'435,71. Ce dernier incluait deux gains en capitaux sur vente

d'actions pour un total de CHF 36'270'926,54, et ce montant avait été déduit également. Enfin, pour les produits extraordinaires, un montant de CHF 79'326'875.- avait été déduit au titre de gains en capital réalisés par la banque. A cet égard, il était exposé que « durant l'année 2000, dans le cadre du refinancement d'une société suisse, C_____ S.A., la banque a obtenu des actionnaires de cette société un « warrant synthetic » lequel donnait droit à la banque à un pourcentage du prix de vente des actions de cette société lorsque celle-ci serait vendue. En 2007, C_____ S.A. avait été vendue et la banque avait reçu un montant de CHF 79'326'875.-, conformément au « warrant négocié durant l'année 2000 ».

E. 7

Le 26 février 2010, le service de la TPC a conclu au rejet du recours. Les dividendes perçus par la recourante en 2006 et 2007 devaient bien être compris dans la définition du chiffre des affaires au sens de l'art. 304 LCP. Les taux d'imposition étaient prévus à l'art. 12A al. 1 du règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 30 décembre 1958 (RDLC - D 3 05.04), dont le n° 15 se référait au groupe professionnel « banques, sociétés financières et gérants de fortunes ». Dans ce groupe, un taux de 2 ‰ était appliqué aux intérêts actifs et un de 6 ‰ aux commissions et autres produits. En l'espèce, la recourante était une banque développant particulièrement ses activités dans les domaines de l'investissement et du financement, selon les indications figurant sur son site internet. Le chiffre d'affaires qu'elle réalisait devait être imposé conformément aux coefficients rappelés ci-dessus. La décision de la CCRMI à laquelle s'était référée la commission était applicable, les dividendes faisant partie du chiffre des affaires imposable au sens de l'art. 304 LCP. Pour ce seul motif, le recours devait être rejeté. L'interprétation des dispositions topiques, soit en particulier de l'art. 304 LCP, qu'il s'agisse de l'interprétation littérale historique ou téléologique ou encore systématique, conduisait à la même conclusion.

Quant aux arrêts cités par la contribuable, ils n'étaient pas probants. Celui du Tribunal administratif du 6 octobre 1992 n'excluait en aucune manière les dividendes de la notion de chiffre des affaires.

- 5/10 - A/3030/2009

L'arrêt du TAF du 27 octobre 2008 en matière de TVA ne pouvait être appliqué sans autre à la taxe professionnelle, qui constituait un impôt différent.

Quant à la décision de la CCRMI du 26 juin 2003 (RDAF 2004, p. 554) citée par la recourante également, elle ne permettait pas de conclure à une exonération des dividendes sous l'angle de la TPC.

E. 8

Les parties ont répliqué et dupliqué respectivement les 25 mars et 15 août 2010, en persistant dans leurs explications et conclusions.

E. 9

Par jugement du 27 juin 2011, le TAPI a rejeté le recours de la contribuable. L'art. 304 al. 2 LCP donnait une liste exemplative des éléments compris dans le chiffre des affaires. En se référant aux travaux préparatoires relatifs à la modification de cette disposition de 1985, à l'arrêt du Tribunal administratif du 6 octobre 1992 (RDAF 1993, p. 40), ainsi qu'à une décision de la commission cantonale de recours du 15 mai 2003, le TAPI a considéré en substance que les dividendes en question faisaient bien partie du chiffre des affaires devant

être soumis à la TPC.

E. 10

Par pli posté le 3 août 2011, B_____ S.A. a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative en concluant derechef à l'annulation de celui-ci. Il devait être constaté que les dividendes comptabilisés en 2006 et 2007 n'étaient pas soumis à la TPC. Le bordereau de taxation 2008 devait être modifié en ce sens.

E. 11

Le TAPI a produit son dossier le 10 août 2011.

E. 12

Le 15 septembre 2011, le service de la TPC a conclu au rejet du recours et à la confirmation du bordereau litigieux. La recourante devait en outre être condamnée à verser une équitable indemnité de procédure et supporter l'intégralité des frais et émoluments.

La contribuable déployait une activité financière et les dividendes qu'elle obtenait étaient imposables, le législateur ayant souhaité imposer l'ensemble des produits issus de l'activité économique. Référence était faite à un arrêt du Tribunal administratif du 12 décembre 1984.

E. 13

Le 6 octobre 2011, la contribuable a répliqué. La seule question à trancher était celle de savoir si les dividendes constituaient des prestations brutes obtenues en contrepartie de livraisons ou de mises à disposition de marchandises et de biens et, pour les raisons déjà exposées, tel n'était pas le cas. Quant à l'arrêt du 12 décembre 1984 auquel se référait le service de la TPC, il ne lui avait pas été possible d'en prendre connaissance, faute sans doute de références adéquates.

E. 14

Le 15 novembre 2011, le service de la TPC, se référant à l'arrêt précité du 12 décembre 1984 dont elle produisait la page de garde relative à la cause

- 6/10 - A/3030/2009 82.VG.724, et à une décision de la CCRMI du 12 décembre 1996 a maintenu sa position.

E. 15

Le 13 mars 2012, le juge délégué a prié la commission de bien vouloir lui faire parvenir son dossier.

E. 16

Le 20 mars 2011 (recte : 2012), le service de la TPC a transmis les pièces de son dossier. Ce dernier ne comportant pas la déclaration 2008 faite par la contribuable, ladite déclaration a été réclamée à l'intimée le 28 mars 2012.

E. 17

Le 2 avril 2012, le service de la TPC a communiqué au juge délégué ladite déclaration, qui a été transmise à la recourante pour information.

E. 18

Sur quoi, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 1.

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2.

Le litige a trait au bordereau de taxation définitif 2008 adressé par le service de la TPC à la contribuable et calculé sur la moyenne du chiffre d'affaires réalisé par elle en 2006 et 2007 et plus particulièrement sur la justification d'inclure dans ledit chiffre d'affaires les dividendes encaissés au cours de ces deux années. Il convient de se référer aux art. 301 à 318C LCP dans leur teneur jusqu'au 31 décembre 2010. Sont ainsi assujettis à la TPC notamment les sociétés anonymes qui ont dans le canton leur siège ou un établissement stable (art. 301 al. 1 let. c LCP). A teneur de l'art. 302 LCP, la TPC de chaque contribuable est établie sur la base de coefficients, applicable aux chiffres annuels de ses affaires, aux loyers annuels de tous les immeubles, locaux et terrains qu'il occupe professionnellement et à l'effectif annuel des personnes travaillant dans son entreprise.

L'art. 304 LCP définit le chiffre des affaires comme étant la somme des prestations brutes obtenue par le contribuable pour son propre compte et en son nom, en contrepartie de livraisons ou de mise à disposition de marchandises et de biens ainsi que de services rendus. A teneur de l'art. 304 al. 2 LCP « sont notamment compris dans le chiffre des affaires : a) les prestations obtenues par le contribuable pour des travaux remis en sous-traitance. Est réservée la facturation directe par le sous-traitant aux clients ;

- 7/10 - A/3030/2009 b) la part de son chiffre d'affaires que le contribuable réalise dans un consortium ou une association temporaire ; c) le fermage que le contribuable reçoit lorsqu'une activité exercée dans des locaux lui appartenant est affermée ; d) lors de la cessation de l'activité du contribuable, les montants bruts provenant de la liquidation de ses stocks ».

En revanche, selon l'art. 304 al. 3 LCP, « ne sont pas compris dans le chiffre des affaires pour autant qu'ils ressortent clairement de la comptabilité : a) les rabais et escomptes accordés aux clients ; b) les impôts à la consommation (...) ; c) les droits de douane ; d) les émoluments administratifs, pour autant qu'ils constituent des frais directs d'exploitation ; e) les bénéfices en capital, sauf s'ils constituent le produit d'une activité lucrative, même accessoire ; f) le produit de la gestion de la fortune privée des personnes physiques ; g) les commissions rétrocédées à des tiers, pour autant que le contribuable en fournisse la justification ; h) la valeur des produits consommés par le contribuable et ses employés ; i) les indemnités d'assurances, sauf celles qui sont acquises en relation avec l'activité lucrative ; j) le produit de la location non meublée de biens immobiliers ».

L'art. 307 définit les groupes professionnels selon leurs activités principales ou celles auxquels elle pouvait être rattachée par analogie. Quant à l'art. 307A, il détermine les coefficients applicables au chiffre des affaires lesquels ne pouvaient dépasser : a) 1,7 % sur le chiffre des affaires du commerce de gros ou des entreprises de fabrication ; b) 3 % sur le chiffre des affaires du commerce de détail ; c) 6 % sur les commissions, les rémunérations de service et les honoraires.

- 8/10 - A/3030/2009

En l'espèce, les parties divergent sur le fait de savoir si les dividendes précités rentrent dans la notion de chiffre des affaires imposable au regard de l'art. 304 LCP ; la liste énoncée à l'al. 2 de cette disposition n'est pas exhaustive. Néanmoins, comme cela résulte de la lettre

même de l'art. 304 al. 1 LCP, le chiffre des affaires est la somme des prestations brutes obtenues en contrepartie de biens ou de mise à disposition de biens ou encore de services rendus. Le dividende se définit comme étant la quote-part des bénéfices réalisés par une entreprise distribuée à chaque associé et dont le montant est fixé par le conseil d'administration et l'assemblée générale dans le cadre d'une société anonyme (Petit Robert), comme en l'espèce.

Les jurisprudences auxquelles se sont référés le TAPI d'une part et le service de la TPC d'autre part sont anciennes et il n'existe pas beaucoup d'arrêts rendus dans ce domaine. De plus, il convient d'uniformiser les modes de citation en les actualisant.

La recourante fait grand cas de l'arrêt rendu par le TAF le 27 octobre 2008 (A-1496/2006 ; A-1497/2006 et A-1498/2006) relatif à la TVA mais les dispositions régissant cet impôt sont totalement différentes de celles relatives à la TPC de sorte que les éléments que la recourante voudrait en tirer s'agissant de l'absence de contre-prestations des dividendes n'est pas pertinente. 3.

En revanche, le Tribunal administratif a eu l'occasion de juger que le chiffre des affaires au sens de l'art. 304 LCP rappelé ci-dessus est une notion beaucoup plus large que le chiffre d'affaires (Arrêt du Tribunal administratif du 12 décembre 1984 en la cause Ville de Genève c/ N-82.VG.724 ; ATA/329/1997 du 27 mai 1997 correspondant au n° de cause A/133/1997 ; ATA/106/2005 du 1er mars 2005). 4.

Ainsi qu'il résulte de ce dernier arrêt, les produits financiers ont été considérés comme faisant partie intégrante du chiffre des affaires dès lors qu'ils étaient la contrepartie de fonds propres placés en dépôt fiduciaire.

Les dividendes obtenus en l'espèce par la recourante en 2006 et 2007 représentent, selon la note au taxateur qui était annexée par la recourante à sa déclaration fiscale du 24 décembre 2008, le produit des intérêts des dividendes des portefeuilles destinés au négoce, celui provenant des immobilisations financières, le résultat des aliénations d'immobilisations financières et enfin les produits extraordinaires. Tous ces postes qui ont dégagé les dividendes litigieux résultent de l'activité commerciale inhérente au but social de la recourante acquis dans le cadre de l'activité lucrative déployée par celle-ci. D'ailleurs l'art. 304 al. 2 LCP est exemplatif et les dividendes en question ne rentrent pas dans la liste des exceptions énoncées à l'art. 304 al. 3 LCP. Il en résulte qu'en considérant que ces dividendes faisaient partie du chiffre des affaires et étaient donc soumis à la TPC,

- 9/10 - A/3030/2009 le TAPI a fait une application conforme à la loi et la jurisprudence, raison pour laquelle le recours sera rejeté. 5.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante. Il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

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