

GE_GERICHTE ATA/368/2011 vom 7. Juni 2011

GE Cour de justice, 2011-06-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_368_2011

FR: GE_GERICHTE ATA/368/2011 du 7 juin 2011

IT: GE_GERICHTE ATA/368/2011 del 7 giugno 2011

Regeste

Résumé: Une S.A., ayant acquis indirectement un immeuble par l'achat d'actions de la SI propriétaire dudit immeuble, est en droit de réévaluer cet immeuble dans son bilan à son coût historique (en application de l'art. 665 CO). La chambre administrative a rappelé ce qu'il fallait entendre par ce coût et l'a déterminé dans le cas d'espèce.

Erwägungen

E. 12

Dans ses décisions du 13 juillet 2007, l'AFC-GE a maintenu les taxations litigieuses.

- 4/10 - A/3003/2007

E. 13

En date du 31 juillet 2007, la contribuable a interjeté recours contre ces décisions auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), elle-même devenue depuis le 1er janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à l'annulation des décisions sur réclamation du 13 juillet 2007 et des bordereaux de taxation du 4 décembre 2006, ainsi qu'à l'émission de nouveaux bordereaux de taxation prenant en compte la réévaluation de l'immeuble effectuée en 2005.

En substance, la réévaluation en cause avait été acceptée par l'organe de révision. Les états financiers étaient dès lors conformes au droit commercial et devaient donc servir de base pour la taxation. Bien que la valeur fiscalement déterminante pour l'impôt était de CHF 3'400'000.-, le coût d'acquisition de l'immeuble se montait à CHF 5'100'000.-, preuve en était la comptabilisation d'une moins-value de CHF 1'700'000.-. Ainsi, la réévaluation de CHF 1'700'000.- comptabilisée au titre de l'exercice clôt le 31 décembre 2005 constituait une simple récupération d'amortissement, permise tant sur le plan commercial que sur le plan fiscal.

E. 14

Dans ses réponses du 6 février 2008, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Une évaluation au plus au prix d'acquisition au sens de l'art. 665 CO n'était pas admissible dans la mesure où la valeur comptable correspondait à la valeur d'acquisition, soit la valeur de sortie lors de la liquidation de la SI. Les conditions de l'art. 670 CO n'étant pas remplies, l'AFC-GE était en droit de corriger les comptes annuels en déduisant la réévaluation du bénéfice net de l'exercice et des fonds propres en fin d'exercice.

E. 15

A la demande de la commission, la contribuable a fourni le rapport de son organe de révision relatif à l'exercice 2005, accompagné des comptes 2005 et annexes. L'une de celles-ci concernait les produits extraordinaires et mentionnait que « les réserves latentes sur l'immeuble à l'usage de la société ont été dissoutes durant l'exercice pour un montant de CHF 1'666'587.-. L'immeuble figurant désormais à sa valeur historique ».

E. 16

Par décision du 2 décembre 2010, la commission a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation.

En substance, les comptes commerciaux 2005 de la contribuable faisaient état de la valeur d'acquisition de l'immeuble en cause. Leur approbation avait été recommandée sans réserve ni remarque à l'assemblée générale par l'organe de révision, dont le rôle consistait, cas échéant, à signaler la surévaluation d'un actif par rapport à sa valeur réelle. Aussi, les comptes avaient été établis conformément aux règles du droit commercial. Il n'existait aucune raison d'obliger la société à s'en tenir à une valeur sous-évaluée de l'immeuble ce d'autant que la valeur réelle

- 5/10 - A/3003/2007 ne lésait personne. Le bilan approuvé par l'organe compétent de la société liait les autorités fiscales en vertu du principe dit de la théorie du bilan.

De surcroît, il ne pouvait être reproché à la contribuable une planification fiscale ou une violation du principe de périodicité du fait d'avoir procédé à la réévaluation durant la dernière période fiscale au cours de laquelle la compensation de la perte 1998 de CHF 901'862.- était autorisée. En effet, celle-ci ne pouvait pas être reportée au-delà de l'année 2005, conformément à l'art. 65 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Dans la mesure où la contribuable pouvait effectuer la réévaluation en cause en tout temps conformément au droit commercial, et donc même avant 2005, il n'y avait pas de raison fiscale qui ne l'autorisait pas à le faire lors de cette année-là. Cette forme de réévaluation donnait lieu à la réalisation d'un bénéfice imposable et, par voie de conséquence, à une compensation immédiate des pertes. Enfin, il en allait de même si cette réévaluation était suivie de la vente ultérieure de cet élément des actifs. En conséquence la forme dont la contribuable avait revêtu l'opération en cause n'était ni insolite ni inadéquate mais conforme à l'art. 665 CO.

E. 17

L'AFC-GE a interjeté recours auprès du Tribunal administratif devenu depuis le 1er janvier 2011, la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), à l'encontre de la décision précitée, par acte du 23 décembre 2010, en concluant à son annulation et à la confirmation de ses propres décisions du 13 juillet 2007. Elle a repris les arguments précédemment développés. En sus, la SI ne s'était acquittée d'aucun impôt sur le bénéfice lors du transfert de l'immeuble, puisque la valeur vénale avait été fixée à hauteur de la valeur comptable (aucune réserve latente dégagée). Il était dès lors incorrect de retrouver par la suite l'immeuble comptabilisé pour CHF 5'126'253.- dans les comptes de la société suite à la liquidation de la SI, car « la différence entre cette nouvelle valeur comptable et la valeur de sortie (valeur vénale) n'avait jamais payé l'impôt ».

La charge d'amortissement forcée de CHF 1'674'755.- correspondait à un amortissement de la participation dans la SI, et non pas à un amortissement de l'immeuble, raison pour

laquelle il s'agissait d'une réévaluation au sens de l'art. 670 CO et non au sens de l'art. 665 CO. Or, en réévaluant son bien immobilier en 2005 à une valeur supérieure à son coût d'acquisition, alors qu'elle n'était pas surendettée, la société avait violé le droit.

E. 18

Par courrier du 26 janvier 2011, le TAPI a transmis son dossier et a indiqué persister dans les considérants du dispositif de sa décision.

E. 19

L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a quant à elle renoncé à déposer des observations.

- 6/10 - A/3003/2007

E. 20

En date du 15 février 2011, la contribuable a répondu en concluant au rejet du recours en reprenant l'argumentation précédemment développée en première instance.

E. 21

Le 18 février 2011, les parties ont été informées que le dossier était gardé à juger. EN DROIT 1.

Depuis le 1er janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1er janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer. 2.

Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans leur teneur au 31 décembre 2010).

I. Impôt fédéral direct 2005 : 3.

L'impôt a pour objet le bénéfice net. Le bénéfice imposable correspond à l'augmentation du capital propre entre le début et la fin de la période en cause (art. 57 et 58 LIFD).

L'imposition du bénéfice des personnes morales repose sur le bénéfice tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial. Le bilan commercial est donc déterminant également en droit fiscal selon le principe dit de la théorie du bilan. Ainsi, et selon la jurisprudence constante, les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales ; inversement, les comptes qui heurtent des règles impératives du droit commercial ne sauraient être opposables au fisc (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, p. 187 consid. n. 2, cf. aussi P-M. GLAUSER, Les apports et impôt sur le bénéfice, Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Bâle 2005, p. 65 consid. n. 3.1 et les références citées).

- 7/10 - A/3003/2007

Le droit fiscal renvoie ainsi expressément aux règles du droit commercial, lesquels se trouvent dans le CO aux art. 663 ss pour ce qui concerne la société anonyme. 4.

L'art. 665 CO prévoit que l'actif immobilisé peut être évalué au plus à son prix d'acquisition ou à son coût de revient, déduction faite des amortissements nécessaires.

Cela étant, une réévaluation à concurrence du coût historique par le biais de la reprise d'amortissements ou de corrections de valeurs antérieures est toutefois autorisée (Commentaire romand impôt fédéral direct, ad. arts. 57 et 58 LIFD, p. 725 consid. 27 et les références citées). 5.

L'art. 670 al. 1 CO dispose que « si la moitié du capital-actions et des réserves légales n'est plus couverte par suite d'une perte résultant du bilan, les immeubles ou les participations dont la valeur réelle dépasse le prix d'acquisition ou le coût de revient peuvent être réévalués au plus jusqu'à concurrence de cette valeur afin d'équilibrer le bilan déficitaire. Le montant de la réévaluation doit figurer séparément au bilan comme réserve de réévaluation ». 6.

Les parties s'accordent sur le fait que les conditions requises par l'art. 670 CO ne sont pas remplies en l'espèce, dès lors que la société ne se trouve pas en situation de surendettement. Reste alors à déterminer si la société était en droit de réévaluer son bien immobilier en application de l'art. 665 CO. 7.

L'art. 665 CO n'impose pas de minimum à l'évaluation d'un actif immobilisé, il prévoit en revanche un plafond qui ne peut en aucun cas être dépassé. (Commentaire romand Code des obligations II, ad. art. 665 CO, p. 668 ss).

Par coût d'acquisition, il faut entendre le coût historique, soit son prix d'acquisition s'il a été acquis de tiers, soit son coût de revient s'il a été généré en interne, et il ne peut donc y figurer subséquentement pour un montant excédant ce coût déduction faite des amortissements nécessaires. (op. cit. Commentaire).

En imposant comme valeur maximale le coût historique, la loi interdit d'incorporer dans les comptes toute plus-value sur un actif immobilisé, tant que cet actif continue de figurer dans les comptes, c'est-à-dire tant qu'il n'a pas été réalisé. Comme le relève le message de 1983, cette disposition signifie que les augmentations de valeur ne doivent pas apparaître si elles ne sont pas réalisées par le truchement d'une vente. Il s'agit du principe de réalisation qui est aussi une conséquence du principe de la prudence. (op. cit. Commentaire ; sic, op. cit. cf. P-M GLAUSER). 8.

En l'espèce, il ressort du dossier que la société simple a acquis les actions de la SI pour un montant de CHF 5'468'838.-, au bilan de laquelle figuraient un

- 8/10 - A/3003/2007 immeuble d'une valeur de CHF 10'913'000.- et d'une dette de même montant. En d'autres termes, le coût historique lié à cet immeuble doit nécessairement englober la dette hypothécaire y relative précitée. Le prix historique de l'immeuble était donc de CHF 16'300'000.-, dont un tiers pour la contribuable, soit 5'400'000.-.

La valeur comptable auprès de la contribuable de la participation au sein de la société simple de CHF 3'0340'000.- correspond au coût d'acquisition des actions de la SI et au remboursement en partie de la dette hypothécaire de la SI (CHF 1'800'000.- plus CHF 1'240'000.-). Dans son bilan 1998, figure sous le poste « part dans propriété par étages » un montant de CHF 5'126'253.- comprenant les CHF 3'040'000.- précités, le reste de la dette hypothécaire reprise, pour sa part, par la contribuable (CHF 2'000'000.-), et les impôts à payer (CHF 86'253.-). Ces chiffres ne sont pas contestés par le fisc.

L'accord du fisc avec la contribuable portait donc sur la différence entre le montant de CHF 5'126'253.- susmentionné et la valeur fiscale reconnue par l'AFC-GE de l'immeuble en cause, pour la part revenant à l'intimée, selon sa valeur figurant dans le bilan de la SI, à savoir un tiers de CHF 10'913'000.-, plus les droits d'enregistrement, soit CHF 3'451'498.-.

Or, l'art. 665 CO se réfère au coût historique, lequel doit nécessairement prendre en compte la dette hypothécaire figurant dans le bilan de la SI, et reprise par la société à hauteur de sa participation, en sus du prix payé pour les actions de la SI. Les comptes 1998 et 1999 de la contribuable faisaient état sous le poste « part dans propriété par étages » de ce coût historique en mentionnant respectivement des montants de CHF 5'126'253.- et CHF 5'118'085.-. Ces comptes ont par ailleurs été approuvés par l'organe de contrôle tout comme ceux de 2005. Ceux-ci précisent aussi que les réserves latentes sur l'immeuble ont été dissoutes durant l'exercice de sorte que l'immeuble figure désormais à sa valeur historique. La négociation intervenue entre le fisc et la contribuable a derechef porté sur la différence précitée ; les modifications comptables ainsi que les amortissements opérés par la société ont été par ailleurs acceptés dans le cadre de cet accord par l'AFC-GE.

La chambre administrative se rallie pour le surplus aux autres développements de la commission qui dans le cadre développé ci-dessus ne prêtent pas le flanc à la critique. 9.

Au vu de ce qui précède, la société était en droit, tant au niveau commercial que fiscal de procéder à la récupération de l'amortissement d'une moins-value « forcée » en 2005. Les comptes ont été en ce sens établis conformément aux règles du droit commercial et le fisc est lié par le bilan approuvé par l'organe de révision en vertu du principe dit de la théorie du bilan.

- 9/10 - A/3003/2007 10.

En tous points mal fondé pour ce qui concerne l'IFD, le recours sera rejeté et la décision de la commission confirmée.

II. Impôt cantonal et communal : 11.

La question litigieuse est identique à celle relative à l'IFD. 12.

La portée des dispositions topiques de la loi cantonale sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), soit les art. 11 ss, est identique à ceux précités de la LIFD. 13.

De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation horizontale, les principes applicables en matière d'IFD sont également applicables en droit cantonal (ATA/517/2010 du 3 août 2010 et les références jurisprudentielles citées). Le raisonnement développé ci-dessus s'applique donc mutatis mutandis à l'ICC. 14.

Au vu de ce qui précède, la décision du 2 décembre 2010 de la commission sera confirmée et le recours rejeté. 15.

Aucune indemnité ne sera allouée à la contribuable dès lors qu'elle n'en a pas fait la demande. Aucun émolument ne sera perçu (art. 87 LPA).

* * * * *

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