

GE_GERICHTE ATA/483/2013 vom 30. Juli 2013

GE Cour de justice, 2013-07-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_483_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/483/2013 du 30 juillet 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/483/2013 del 30 luglio 2013

Regeste

Résumé: En application du principe de périodicité prévalant en droit fiscal, la plus-value résultant de la vente de titres acquis lorsque la société était soumise à l'imposition privilégiée est imposable à titre de bénéfice si la réalisation a lieu une année où la société, après un changement de statut, est soumise à une imposition ordinaire (en l'espèce : holding vers une société de services). L'application rigoureuse de ce principe se justifie notamment par le fait que la pratique de l'AFC-GE permet à la société, dans un tel cas, de neutraliser la plus-value des titres concernés avant son passage au régime de l'imposition ordinaire. Par ailleurs, la neutralisation de la plus-value des participations acquises sous le statut de holding de la société avant son passage dans l'imposition ordinaire crée un parallélisme dans le traitement fiscal des gains et des pertes qui justifie de ne pas admettre, dans l'imposition ordinaire et au niveau de l'impôt communal et cantonal, le report des pertes réalisées par la société sous son ancien statut. En effet, sauf preuve contraire, ces pertes sont, pour cette raison, présumées comme "(ayant pu être) prises en considération" antérieurement, au sens des art. 25 al. 2 LHID et 19 al. 1 LIPM.

Erwägungen

E. 20

juillet 2004, d'où il résulte notamment que celle-ci était exemptée de l'impôt sur le bénéfice, hormis pour les rendements immobiliers genevois et les plus-values réalisées sur des immeubles sis dans le canton. 6)

A partir de l'exercice 2007, la société a souhaité changer de statut et être imposée en imposition ordinaire comme une société de services. L'AFC a admis ce changement et en a précisé les effets dans une lettre du 23 novembre 2006 sur laquelle il sera revenu ci-après.

7)

La question se pose tout d'abord de savoir quel traitement il convient de donner à la plus-value réalisée en 2007 sur la vente des titres.

Selon l'art. 31 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les impôts sur le bénéfice net et sur le capital propre sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale. La période fiscale correspond à l'exercice commercial. Chaque année civile, excepté l'année de fondation, les contribuables doivent procéder à la clôture de leurs comptes et établir un bilan et un compte de résultats. Le bénéfice net imposable est fixé sur la base du résultat de la période fiscale.

Conformément au principe de réalisation prévalant en droit fiscal, les produits réalisés en 2007 doivent être comptabilisés en 2007.

- 9/12 - A/4511/2010

En application de cette disposition et de ces principes, la vente desdits titres étant survenue en 2007, le bénéfice généré par celle-ci doit être comptabilisé dans le revenu imposable de 2007. 8)

La contribuable voit dans cette imposition une violation de l'interdiction de discrimination ; le passage du statut de holding à celui de société de services la défavoriserait par rapport à une société de services ordinaire, dont les activités de services seraient seules imposées. Pour éviter cette injustice, il conviendrait d'extraire du bénéfice imposable 2007 la plus-value litigieuse liée à l'activité de holding, en créant une fiction de liquidation et de début d'assujettissement.

Cette manière de voir ne saurait être suivie en raison de la possibilité qui était donnée à la contribuable de neutraliser cette plus-value au terme de son exercice 2006 en réévaluant la valeur de ses titres.

En effet, pour éviter l'imposition, après le passage au statut ordinaire, des bénéfices réalisés sur la vente de ses titres, la société aurait dû porter dans son bilan 2006 les réserves latentes constituées sous le statut de holding (soit la différence comptable entre la valeur comptable des titres et la valeur du marché), ainsi que le permettait la pratique administrative de l'AFC. 9)

Dans un arrêt du 12 mai 2012, le Tribunal fédéral a admis la validité d'une telle pratique, qui garantit un traitement similaire entre les gains et les pertes, ce qui n'est pas le cas de la législation et de la pratique zurichoise (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2011 in RDAF 2012 II p. 266).

La plus-value litigieuse, réalisée en 2007, devant être intégrée dans le bénéfice de l'année 2007, ce grief sera admis. 10) L'AFC considère que les pertes enregistrées en 2002 et en 2006 - soit à une période où la contribuable bénéficiait d'une imposition privilégiée - ne peuvent pas être déduites du bénéfice de celle-ci après son passage dans un régime d'imposition ordinaire dans le calcul de l'ICC 2007.

Il convient tout d'abord de relever que la perte enregistrée en 2002 a été subie à une période où la société était soumise au régime de l'imposition privilégiée, contrairement à ce que soutiennent l'AFC et le TAPI. 11) Aux termes des art. 25 al. 2 LHID et 19 al. 1 LIPM, lorsqu'elles n'ont pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale sont déduites du bénéfice net de cette période.

Les impôts sur le bénéfice net et sur le capital propre sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale (art. 31 al. 1 LHID). La période fiscale correspond à l'exercice commercial. Chaque année civile, excepté l'année de fondation, les

- 10/12 - A/4511/2010 contribuables doivent procéder à la clôture de leurs comptes et établir un bilan et un compte de résultats. 12) La déductibilité des pertes après le passage d'une imposition privilégiée à une imposition ordinaire a récemment occupé le Tribunal fédéral dans un arrêt du 12 mars 2012 (2C_645/2011).

A cette occasion, notre Haute Cour a validé la pratique des cantons qui, à l'instar de l'AFC, refusent le report des pertes tout en admettant parallèlement la constitution par la société de réserves latentes dans son bilan, lui permettant de neutraliser la plus-value des participations acquises sous le statut de société holding. Ce parallélisme dans le traitement des gains et des pertes justifie, selon le Tribunal fédéral, l'exclusion du droit de la société de

reporter ses pertes ultérieurement.

Cette solution est convaincante dans la mesure où elle empêche que la société reporte ses pertes, sans les compenser, dans la période où elle n'est pas imposée sur son bénéfice, puis les fasse valoir au moment où elle change de statut, pour faire baisser artificiellement son bénéfice. L'institution du "privilège" dont bénéficie la holding a pour but d'éviter une double imposition (dans la holding, d'une part, puis dans les sociétés du groupe, d'autre part) et non d'exonérer de l'impôt, par le biais de ce procédé, la société nouvellement imposée. La possibilité de reporter les pertes des sept exercices précédents de la holding dans le bénéfice de la nouvelle société de service irait ainsi totalement à l'encontre de cette ratio legis.

Dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral parvient à une solution nuancée en raison des limitations existant dans le canton de Zurich quant à la possibilité pour la société concernée de comptabiliser ses plus-values dans des réserves latentes et de l'absence consécutive d'un véritable parallélisme dans le traitement des gains et des pertes. Tel n'est pas le cas à Genève. La pratique administrative de l'AFC, consistant à refuser les reports de pertes subies par la société les sept années précédant son passage dans le régime de l'imposition ordinaire, tout en admettant la constitution de réserves latentes permettant d'exclure l'imposition ultérieure des bénéfices réalisés sous le régime de l'imposition privilégiée, doit ainsi être jugée comme étant conforme aux art. 25 al. 2 LHID et 19 al. 1 LIPM.

En effet, les pertes alléguées doivent être présumées comme ayant « pu être prises en considération » au sens des art. 25 al. 2 LHID et 19 al. 1 LIPM. Incombait ainsi à la société de prouver que tel n'a pas été le cas, preuve qu'elle n'a pas apportée. 13) Le recours sera en conséquence admis.

- 11/12 - A/4511/2010

Le jugement du TAPI du 10 octobre 2011 sera annulé. Le bordereau de taxation du 20 avril 2009, ainsi que la décision sur réclamation de l'AFC du 11 novembre 2010, seront confirmés. 14) Au vu de cette issue, un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge de T_____ S.A, qui succombe. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

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