

## **GE\_GERICHTE ATA/866/2010 vom 7. Dezember 2010**

GE Cour de justice, 2010-12-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_866\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_866_2010)

FR: GE\_GERICHTE ATA/866/2010 du 7 décembre 2010

IT: GE\_GERICHTE ATA/866/2010 del 7 dicembre 2010

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

#### **E. 2**

La recourante fait grief à l'AFC et à la CCRA d'avoir pris en compte un capital propre dissimulé en faisant une mauvaise application de l'art. 30 LIPM.

#### **E. 3**

Selon l'art. 27 LIPM, l'impôt sur le capital a pour objet le capital propre.

#### **E. 4**

Le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est augmenté de la part de leurs fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre. Cette disposition règle ainsi la problématique du capital propre dissimulé, appelé également "sous-capitalisation" (art. 30 LIPM ; ATA/167/2005 du 22 mars 2005).

a. Cette disposition a été introduite dans la LIPM le 1er janvier 1996 pour des motifs d'harmonisation tant horizontale que verticale, suite à l'entrée en vigueur de l'art. 29a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de l'art. 75 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) (aujourd'hui abrogé) (MGC 1995 35/IV 4185-4189).

b. Selon les travaux préparatoires concernant cet article "les règles destinées à lutter contre la sous-capitalisation servent à éviter que des ayants droit économiques d'une société de capitaux ou d'une coopérative ne perçoivent du bénéfice de cette entité sous forme d'intérêts. Étant donné que ces derniers sont considérés comme une charge déductible du résultat de la société débitrice, ce moyen permettrait, en l'absence de correction fiscale, d'éviter la règle selon laquelle le bénéfice à disposition des actionnaires doit provenir du bénéfice net soumis à l'impôt sur le bénéfice au sein de la personne morale. Le critère permettant de définir si l'on est en présence d'un financement étranger authentique est celui de savoir si un tiers indépendant aurait exposé des fonds aux mêmes risques que le créancier-actionnaire" (MGC 1995 35/IV 4185-4189).

#### **E. 5**

La circulaire n° 6 qui expose la pratique en matière de sous-capitalisation des sociétés de capitaux et sociétés coopératives, est applicable en droit cantonal

- 9/14 - A/2297/2008 selon l'information n° 6/97 aux associations professionnelles du 9 octobre 1997 de l'AFC.

Cette circulaire n'a pas valeur de loi. Cependant, elle a pour but d'assurer une pratique uniforme. A l'instar du Tribunal fédéral, le Tribunal administratif ne saurait s'en écarter sans justes motifs (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.338/2004 du 26 avril 2006, consid. 4.1 ; ATA/435/2008 du 27 août 2008)

Selon cette directive, les règles concernant le capital propre dissimulé permettent de distinguer, quant à leur traitement fiscal, les fonds étrangers des fonds propres (point 1).

Pour déterminer le capital propre dissimulé des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives, il faut partir en règle générale de la valeur vénale des actifs, à la fin de la période fiscale. L'autorité de taxation se fondera sur les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice des sociétés, sauf si des valeurs vénales plus élevées peuvent être démontrées (point 2.1).

En règle générale, il est considéré que la société peut obtenir, par ses propres moyens, notamment des fonds étrangers à concurrence d'un pourcentage de 70% s'agissant de ses participations, calculé sur la valeur vénale de ses actifs (point 2.1).

Ces taux servent à déterminer la garantie qu'offrent les actifs d'une société du point de vue d'un futur créancier (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.338/2004 du 26 avril 2006, consid. 6.2). La proportion d'endettement admissible est ainsi fonction de la nature des actifs de la société (D. YERSIN, Y. NOEL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, p.869 n. 16).

## **E. 6**

L'AFC indique que la valeur de la participation prise en compte dépend de celle figurant au bilan de la société, soit CHF 85'964'800.-.

Pour la recourante, la valeur vénale de sa participation est de CHF 1.- compte tenu de l'annexe aux comptes, laquelle indique que la valeur de la participation ne peut pas réellement être déterminée.

Or, si dans le calcul d'un éventuel capital propre dissimulé la valeur vénale de la participation telle qu'alléguée était de CHF 1.-, celui-là serait augmenté et non pas égal à zéro. Pour aboutir au résultat voulu par la recourante, il faut encore prendre en compte, comme elle le fait dans le calcul figurant à l'annexe G, une réserve négative nette de CHF 93'783'939.- qu'elle explique être le résultat d'un calcul comprenant une provision pour moins value de CHF 85'964'799.-. Cette dernière ne figure pas au bilan des comptes produits à l'AFC pour la taxation ICC 2006.

- 10/14 - A/2297/2008

## **E. 7**

Reste donc à déterminer si cette provision pour moins value doit être prise en compte même si elle ne figure pas au bilan de la recourante.

a. Le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Selon une jurisprudence constante, les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques (ATF 119 Ib 115 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2P.184/2003 du 21 juin 2004, consid. 2.2 et les citations ; X.

OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., Bâle 2007, p. 187).

Dès que le bilan est définitif, l'entreprise est limitée dans les changements qu'elle entend lui apporter, notamment s'agissant de modification, soit des changements apportés au bilan dans le cadre du pouvoir d'appréciation laissé par le droit commercial (RDAF 1977 p. 374). Ces modifications de bilan ne sont possibles que jusqu'au moment où le bilan est porté à la connaissance des autorités fiscales (X. OBERSON, op. cit., p. 188). Ainsi l'entreprise ne peut revenir sur certaines opérations comptables uniquement parce qu'elle en ignorait les suites fiscales et rectifier son résultat de façon à obtenir une taxation plus favorable RDAF 1977 p. 380 ; ATA/669/2003 du 2 septembre 2003).

En l'espèce, la recourante veut faire admettre une provision pour moins value qui ne figure pas dans le bilan produit. Or, aucune disposition légale ne permet de s'écarter de ce document en ajoutant une telle provision après la remise du bilan aux autorités fiscales.

En conséquence, le grief sera écarté.

## **E. 8**

La recourante se prévaut du principe de la bonne foi en raison des taxations antérieures qui ne fixaient pas de capital propre dissimulé.

a. Découlant directement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170 ; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125 ; 126 II 377 consid. 3a p. 387 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, les assurances ou les renseignements erronés donnés par les autorités confèrent des droits aux justiciables lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont remplies. Tout d'abord, on doit être en présence d'une promesse concrète effectuée à l'égard d'une personne déterminée. Il faut également que l'autorité ait agi dans le cadre et dans les limites de sa compétence, que la personne concernée n'ait pas été en mesure de se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement fourni, qu'elle se soit fondée sur ce renseignement pour prendre des dispositions qu'elle ne peut ensuite

- 11/14 - A/2297/2008 modifier sans subir de préjudice et, enfin, que la loi n'ait pas subi de changement depuis le moment où la promesse a été faite (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170 ; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 1P.373/2006 du 18 octobre 2006 consid. 2 ; G. MULLER/U. HÄFELIN/ F.UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 2006, 5ème éd., p. 130ss ; A. AUER/ G. MALINVERNI/ M. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Berne 2006, Vol. 2, 2ème éd., p. 546, n. 1165ss ; P. MOOR, Droit administratif, Berne 1994, Vol. 1, 2ème éd., p. 430, n. 5.3.2.1).

b. Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière (cf. art. 5 et 9 Cst. ; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316 ; E. BLUMENSTEIN/ P. LOCHER, System des Steuerrechts, Zurich 2002, 6ème éd., p. 28 et les nombreuses références ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, Lausanne 1998, 2ème éd., p.

132).

Ainsi, la contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies clairement et sans équivoque (Arrêt du Tribunal fédéral 2C.382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 3 ; 2A.83/2006 du 18 octobre 2006 consid. 7 ; ATA/589/2009 du 10 novembre 2009 ; ATA/111/2006 du 7 mars 2006 consid. 5b).

La recourante se prévaut des taxations antérieures qui constitueraient des assurances données par l'AFC. Pour l'AFC, les taxations antérieures étaient erronées, les états de fait étant identiques à celui de la taxation 2006 et le capital propre dissimulé n'ayant pas été pris en compte.

Or, un contribuable n'est pas protégé par une taxation passée en force au delà de la période concernée et l'administration est en droit de changer sa position lors d'une taxation ultérieure (J.-A. REYMOND, La bonne foi de l'administration en droit fiscal, in Présence et actualité de la Constitution dans l'ordre juridique, Genève 1991, p. 380 ; RDAF 1971 p. 110)

En l'espèce, les conditions d'application du principe de la bonne foi, telles que développées ci-dessus, ne sont pas remplies. La taxation 2006 est conforme au droit et aucune assurance particulière n'a été donnée à la recourante quant à cette taxation. En outre, l'AFC n'a pas modifié sa pratique, la directive cantonale précitée concernant le capital propre dissimulé étant inchangée depuis 1997.

En conséquence, le grief sera écarté.

- 12/14 - A/2297/2008

## **E. 9**

Finalement, la recourante invoque une violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive, le paiement de l'impôt ne pouvant pas être assumé par la société.

Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (art. 127 a. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). Cette disposition concrétise, dans le domaine du droit fiscal, le principe général de l'égalité de traitement (X. OBERSON, op. cit., p. 36). .

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le principe de l'imposition d'après la capacité contributive, chaque personne doit participer aux charges financières de l'Etat selon ses moyens. Les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; en revanche, s'ils sont dans des situations de fait différentes, qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et être adaptée en conséquence (ATF 133 I 206 consid. 7.1 et 7.2 ; 118 Ia 1 consid. 3a et arrêts cités).

L'imposition litigieuse est conforme aux dispositions légales et aux directives applicables. Elle est donc identique à celle de toutes autres sociétés dans une situation similaire. La taxation ne saurait donc violer le principe de la capacité contributive.

Néanmoins, la recourante estime que l'impôt, tel que fixé, dépasse ses possibilités financières. En l'occurrence, cette question, qui relève du recouvrement de l'impôt et non

pas de sa fixation, ne fait pas l'objet du litige.

En conséquence, ce dernier grief sera écarté et le recours rejeté.

**E. 10**

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

- 13/14 - A/2297/2008

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