

GE_GERICHTE A/1374/2011 vom 24. Juni 2014

GE Cour de justice, 2014-06-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1374_2011

FR: GE_GERICHTE A/1374/2011 du 24 juin 2014

IT: GE_GERICHTE A/1374/2011 del 24 giugno 2014

Erwägungen

E. 2

ème section dans la cause A_____ SA représentée par la société Beau Fiduciaire (Genève) SA, mandataire contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 juin 2012 (JTAPI/743/2012) EN FAIT 1) La société A_____ SA, (ci-après : A_____) est la succursale d'une société anonyme de droit luxembourgeois. Son but est la gestion de la trésorerie de B_____ et opérations de financement d'entités dépendant du Groupe B_____ (ci-après : le Groupe). Ce dernier est actif dans la distribution de détail à domination alimentaire et les services maritimes. ![endif]>![if> Constituée le 20 janvier 2003, elle est inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le 26 mai 2003. 2) Le 11 avril 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou l'autorité intimée) a accordé à A_____ le statut de succursale financière (ci-après : le statut), au regard de son imposition fédérale directe.![endif]>![if> Ce statut indiquait que A_____ avait pour but de financer la division offshore pétrolière du groupe. 3) En date du 10 mars 2008, l'AFC a renouvelé ce statut en faveur de A_____.![endif]>![if> Cet accord, prévu dans les « strictes limites du but » de A_____, contient notamment les termes suivants : « Le présent statut s'applique pour autant que la succursale respecte les conditions cumulatives suivantes : - total moyen du bilan minimum de CHF 100 millions ;![endif]>![if> - $\frac{3}{4}$ du total moyen du bilan et (NDR : souligné dans le texte) $\frac{3}{4}$ de tous les rendements bruts concernent des activités de type financier (cf. directive de l'Administration fédérale des contributions du 9 octobre 1991). »![endif]>![if> Ce régime fiscal était valable pour une durée de cinq ans dès la période fiscale 2008. Il pourrait être renouvelé sur demande à la lumière des conditions de fait et de droit qui prévaudraient à son échéance. Il contenait en outre la mention que la reconsidération de ce régime fiscal était possible « en tout temps », notamment « si les conditions d'application ne sont plus remplies », ce dont A_____ devait alors informer l'AFC. 4) Le 22 juillet 2008, le conseil d'administration de A_____ a décidé de liquider A_____, « le maintien d'une structure fortement capitalisée à Luxembourg ne se justifiant plus ». Le 14 octobre 2008, A_____ a tenu une assemblée générale extraordinaire devant notaire, et décidé la dissolution anticipée de la société et prononcé sa mise en liquidation à compter de ce jour. Elle a par ailleurs nommé un liquidateur. ![endif]>![if> 5) Le 28 août 2008, A_____ est entrée en liquidation. ![endif]>![if> 6) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2008, adressée en août 2009 à l'AFC, A_____ a produit un bilan au 31 décembre 2008, qui présente des actifs et passifs à CHF 934'436.-. Son bénéfice déclaré s'élevait à CHF 1'400'802.-.![endif]>![if> 7) Le 17 juin 2010, l'AFC a taxé A_____ pour l'année 2008 de façon définitive en matière d'impôt fédéral direct. ![endif]>![if> Le bénéfice net retenu s'élevait à CHF 4'087'000.- et l'impôt à CHF 347'429.-. 8) A_____ a formé réclamation contre cette taxation, par courrier recommandé du 16 juillet 2010.

!endif]>[if> Elle reprochait à l'AFC, en substance, de ne pas avoir tenu compte des règles d'imposition relatives aux succursales financières genevoises conformément au statut. Jusqu'au 28 août 2008, le bilan était largement supérieur à CHF 100'000'000.-, soit CHF 135'409'872.- exactement. Après cette date, il ne remplissait plus cette condition, vu que la société était entrée en phase de liquidation. Il était ainsi demandé à l'AFC de procéder à une taxation conforme au statut jusqu'au 28 août 2008, puis dès cette date une imposition commune. 9) Le 28 mars 2011, l'AFC a rejeté la réclamation. La société ne remplissait pas les critères d'application du statut. !endif]>[if> 10) A_____ a porté ce prononcé devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) par acte du 28 avril 2011, concluant en substance à une imposition conforme au statut jusqu'au 28 août 2008. !endif]>[if> 11) Après avoir provoqué la détermination de l'autorité intimée - qui a consenti dans sa réponse à ce que les reprises fiscales puissent être intégrées en tant que charges au poste comptable « impôt », le TAPI a partiellement admis le recours - uniquement pour ce dernier motif - par jugement du 4 juin 2012, notifié le 11 juin 2012. !endif]>[if> 12) Par acte du 11 juillet 2012 posté le même jour, A_____ a recouru contre le jugement précité auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), reprenant ses conclusions de première instance. !endif]>[if> 13) Le 24 juillet 2012, le TAPI a produit son dossier sans formuler d'observations. !endif]>[if> 14) Dans ses observations du 9 août 2012, l'AFC propose le rejet du recours et la confirmation du jugement de première instance. Elle indique toutefois derechef accepter que les reprises fiscales puissent être intégrées en tant que charges au poste comptable « impôt ». !endif]>[if> 15) À la suite de ces échanges, le 13 août 2012, la cause a été gardée à juger. !endif]>[if> EN DROIT 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ ; 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). !endif]>[if> 2) La chambre administrative applique le droit d'office. Elle ne peut pas aller au-delà des conclusions des parties, sans toutefois être liée par les motifs invoqués (art. 69 LPA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (Pierre MOOR/Etienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 ss.). Le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA). La chambre administrative n'a toutefois pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA) et non réalisée en l'espèce. !endif]>[if> 3) L'objet du présent litige porte sur la question de l'applicabilité du statut à la recourante sur l'exercice fiscal 2008, relatif à l'impôt fédéral direct. !endif]>[if> Les premiers juges ont considéré que c'était à bon droit que l'autorité intimée avait refusé une prise en considération des comptes intermédiaires produits par la recourante, dans la mesure où des exceptions au principe du bouclage annuel n'étaient prévues que l'année de fondation et à la fin de la liquidation. La recourante était entrée en liquidation en octobre 2008, si bien que les comptes intermédiaires établis au 28 août 2008 ne pouvaient en aucun cas être qualifiés de bilan établi le jour de l'entrée en fonction des liquidateurs. La recourante rappelle que jusqu'au 28 août 2008, les termes du statut étaient respectés. Il conviendrait de tenir compte du droit luxembourgeois, qui disposerait que la déclaration fiscale pour une société dans la même situation que la recourante s'étendrait du 1^{er} janvier 2008 jusqu'à la clôture de la liquidation. En refusant d'effectuer une taxation selon le statut fiscal octroyé pour la période où la succursale en remplissait les conditions, la position défendue par

l'autorité intimée reviendrait à faire disparaître tout statut fiscal dès cet instant. Cette interprétation empêcherait ainsi les sociétés de bénéficier du statut jusqu'à la cessation de leur activité. L'autorité intimée appuie le raisonnement des premiers juges et rappelle que les conditions permettant à la recourante de se prévaloir du statut n'étaient plus réunies pour l'année 2008.

4) a. Une convention ou un arrangement fiscal visent à établir une réglementation valable pour un état de fait concret, unique ou se répétant, quant à l'existence, à l'étendue ou au mode de l'assujettissement, réglementation qui déroge aux dispositions légales (ATA/483/2013 du 30 juillet 2013 et les arrêts cités).

b. Selon la jurisprudence, un arrangement accordant un privilège au contribuable peut faire l'objet d'un contrat de droit administratif qui lie l'autorité fiscale. Il doit toutefois être autorisé par la loi ou, du moins, ne pas être expressément exclu par celle-ci. La jurisprudence et la doctrine ne font exception à cette règle que si la base légale est incertaine et si l'autorité procède selon la règle que le législateur aurait adoptée s'il avait voulu prendre en considération le cas d'espèce (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7, 2A.53/1998 du 12 novembre 1998 in RF 54/1999 p. 118 consid. 7b/aa; ATF 103 Ia 31 consid. 2b p. 34, 505 consid. 3a-b p. 512/513; Archives 63 p. 661 consid. 5a p. 670; 58 p. 210 consid. 2b-c p. 213; 39 p. 35 consid. 2 p. 35/36).

c. Les « rulings » ne constituent pas des décisions; ils ont néanmoins des conséquences juridiques pour l'autorité fiscale en vertu du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance (ATF 126 II 514 consid. 3e p. 520). En l'espèce, contrairement à ce que laisse entendre la recourante dans ses écritures, le statut contient des termes clairs et dénués de toute ambiguïté : premièrement, le statut ne lui était octroyé que « dans les strictes limites du but » annoncé à l'AFC, à savoir celui de financer la division offshore pétrolière du Groupe ; deuxièmement, l'application du statut était conditionnée notamment à la présence d'un « total moyen du bilan minimum de CHF 100 millions » ; troisièmement, une reconsidération du statut, conclu pour une durée de cinq ans, était « possible en tout temps, (...) si les conditions d'application ne sont plus remplies », ce dont la recourante devait informer l'autorité intimée. Ces termes liaient aussi bien la recourante que l'autorité intimée. Or, la recourante ne conteste pas qu'à partir du 22 août 2008, elle ne remplissait plus les conditions du statut. Elle n'en a alors toutefois pas informé l'autorité intimée, contrairement à l'obligation qui lui en était faite, ce qui aurait permis à celle-ci, le cas échéant et avec l'accord de toutes les parties, de revoir les termes du statut, en fonction des éléments nouveaux intervenus. Ne l'ayant pas fait, et violant pour ce motif le statut, la recourante a mis devant le fait accompli l'autorité intimée, qui n'a donc eu d'autre choix que celui de lui appliquer, les conditions du statut n'étant plus respectées, le droit ordinaire. Pour ces motifs, elle ne saurait, au moment de la taxation de son exercice 2008, soit plus d'une année après la disparition des éléments justifiant le bénéfice du statut, prétendre de bonne foi (cf. ATF 94 I 446 consid. 3 p. 451) à son bénéfice. Il s'ensuit le rejet du recours, pour ce motif déjà, par substitution de motifs.

5) En tout état de cause, à titre de motivation alternative, c'est en vain que la recourante se prévaut du droit luxembourgeois et de l'art. 742 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220)).

a. Les références de la recourante au droit luxembourgeois ne sont aucunement étayées, ne serait-ce que par la production des textes légaux pertinents. A partir de là, étant rappelé que lorsque le contribuable ne remplit pas son obligation de renseigner l'administration, il supporte le fardeau de la preuve du fait qui justifie son assujettissement (Daniel SCHÄR, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerverfahren, archives 67 p. 433 ss, p. 448), les allégués, non prouvés, sont

irrecevables. On rappelle à cet égard que, bien que rendue attentive à la nécessité éventuelle d'établir le contenu du droit luxembourgeois dans le jugement querellé, la recourante n'a pas jugé utile d'y procéder. Le moyen est donc sans consistance et doit être écarté. b. Pour le surplus, le principe de périodicité s'oppose à l'interprétation proposée par la recourante. En droit suisse, le principe de périodicité est ancré dans la loi (cf. pour l'imposition des personnes morales, art. 79 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 en relation avec l'art. 58 LIFD). Il est ainsi un principe de droit matériel et non seulement une règle de nature technique servant à la perception de l'impôt. Au vu de son importance, il doit par exemple être pris en compte, de préférence au principe de l'imposition du bénéfice total, lors de la mise en œuvre du principe de l'imposition selon la capacité contributive (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 3.3). Il a aussi été jugé que le principe de périodicité défendait l'entreprise assujettie à l'impôt sur le bénéfice net de compenser entre eux, à son bon vouloir, les résultats des différentes périodes de calcul, de sorte à augmenter ou diminuer ceux afférents à une période déterminée en faveur ou à charge d'une autre période fiscale (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.464/2006 du 15 janvier 2007 consid. 3; Arrêt du Tribunal fédéral du 22 septembre 1966 consid. 2, in ASA 36 p. 145; cf. Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, vol. II, 1 ère éd. 2004, n° 82 ad art. 58 LIFD p. 275). Les premiers juges peuvent donc être suivis lorsqu'ils retiennent que le droit fiscal suisse s'oppose à une prise en considération des comptes intermédiaires produits par la recourante, dès lors que les exceptions au principe du bouclage annuel ne sont pas prévues, ni a fortiori remplies, en pareil cas. Le moyen, à le supposer réellement formulé, est infondé. 6) La chambre de céans appliquant le droit d'office, on peut encore s'interroger sur le droit international applicable au cas d'espèce, quand bien même aucune des parties ne l'a avancé, et si le cas échéant une solution au présent litige peut en découler. >[if> La recourante, succursale de A_____, société de droit luxembourgeois, est un établissement stable au sens de l'art. 5 al. 2 let. b de la Convention du 21 janvier 1993 entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CLux, RS 0.672.951.81). Selon l'art. 7 al. 6 CLux, les bénéfices à imputer à l'établissement stable sont déterminés chaque année selon la même méthode, à moins qu'il n'existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement. Cette dernière clause appartient au modèle de convention de double imposition de l'organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : OCDE), dont elle a été manifestement reprise. Elle est l'expression du principe de la continuité des méthodes (Commentaire OCDE n. 58 ad art. 7). Ainsi que le relève un auteur au sujet de cette disposition, les conventions de double imposition ont également pour but de donner aux entreprises certaines assurances quant au statut fiscal accordé aux diverses entités qui les composent (Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 3 ème éd., 2009, n. 405 p. 129). En l'espèce, la recourante connaissait précisément les termes de l'accord conclu avec l'autorité intimée. Elle ne les a pas respectés et les conséquences de cette situation lui étaient tout autant connues, étant souligné qu'elle a été assistée tout au long de ses démarches avec l'administration de conseils. Il s'ensuit qu'il est pour le moins douteux que l'art. 7 al. 6 CLux puisse fonder en droit l'obligation pour l'autorité intimée de taxer partiellement la recourante en conformité avec le statut. La recourante, quoi qu'il en soit, ne l'allègue pas, ni a fortiori ne le démontre, étant souligné qu'elle n'a aucunement fait valoir un quelconque élément de fait dans ce sens (par exemple, une assurance ressortant du texte du statut ou encore donnée par ailleurs par l'autorité intimée), et il n'appartient pas au juge

administratif de le faire d'office, étant rappelé que le fardeau de la preuve incombe exclusivement à la recourante en la matière (cf. consid. 5a supra). 7) En définitive, la solution retenue par l'instance précédente ne consacre aucun abus ou excès du pouvoir d'appréciation et s'avère ainsi conforme au droit fédéral. A cela s'ajoute le fait que la jurisprudence a pu poser que la disparition de motifs, en cours d'exercice, justifiant un privilège fiscal en faveur du contribuable n'autorisait pas ce dernier à prétendre à une taxation partielle (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_842/2013 précité, confirmant l'ATA/483/2013 précité; ATF 127 II 113 consid. 8c p. 121). Vu les motifs qui précèdent, la question de savoir si le statut était conforme au droit (cf. consid. 4b supra) peut demeurer ouverte. Le recours doit donc être rejeté. 8) Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Il n'est pas alloué d'indemnité (art. 87 al. 2 LPA).

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