

GE_GERICHTE A/2671/2008 vom 29. November 2011

GE Cour de justice, 2011-11-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2671_2008

FR: GE_GERICHTE A/2671/2008 du 29 novembre 2011

IT: GE_GERICHTE A/2671/2008 del 29 novembre 2011

Regeste

CAPITAL SOCIAL; CAPITAL PROPRE DISSIMULÉ; CRÉANCE; POSTPOSITION; IMPÔT SUR LE CAPITAL; DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL) | Une créance postposée ne doit pas être intégrée dans la détermination du capital propre dissimulé, lorsque dite créance n'est pas couverte par les réserves ouvertes ou latentes de la société. | LIPM.27 ; LIPM.30

Erwägungen

E. 1

Le litige concerne l'impôt cantonal et communal 2002 (ci-après : ICC 2002).

E. 2

Selon l'extrait du Registre du commerce de Genève, H_____ S.A. (ci après : la société, la contribuable ou l'intimée) a pour but le commerce, la distribution et représentation de denrées, matières premières ou produits finis, notamment des denrées alimentaires ; participation à toute entreprise commerciale, industrielle, financière ou autre, gestion et exploitation desdites participations.

E. 3

La société exploite l'hôtel R_____ à B_____ (ci-après : l'hôtel) selon un contrat de bail à ferme. Le bailleur est propriétaire de l'hôtel ainsi que du bien-fonds sur lequel il se situe.

E. 4

Le 31 décembre 2000, les parties au contrat précité ont convenu de la suspension de l'exploitation de l'hôtel afin que la société procède à la rénovation et à la transformation de l'hôtel. La société a pris à sa charge ces coûts. Ces travaux se sont achevés en 2004 et ont consisté en l'agrandissement de la salle de fitness, la modification des intérieurs et du centre de soin, ainsi que d'autres modifications non précisées.

E. 5

Dans son bilan au 31 décembre 2002, la société a indiqué des actifs immobilisés d'un montant total de CHF 56'649'388,98 dont un poste « immobilisations corporelles sur le sol d'autrui » de CHF 52'240'916,15 et un poste « immobilisations corporelles » de CHF 4'396'04.78. Elle a déclaré un capital propre global de CHF 300'000.- et un solde du compte de pertes et profits de CHF 7'664'263.-, mais n'a pas mentionné de capital propre dissimulé. Dans l'annexe au bilan intitulé « états financiers 2002 », la société a indiqué qu'une « convention de postposition à hauteur de CHF 8'500'000.- a été signée dans le courant de l'exercice 2003 pour tenir compte du solde déficitaire au bilan à la clôture de l'exercice 2002 ; le créancier postposant s'est par ailleurs engagé à augmenter sa postposition (compte

bloqué) durant l'exercice 2004, par le débit de son compte ordinaire au passif du bilan, en fonction de la situation des résultats de l'exercice 2003 ; le contrat de postposition prévoit, entre autres, que cette postposition ne peut être annulée sans l'accord du créancier bancaire ». Les dettes envers les actionnaires ou leurs proches s'élevaient à CHF 29'649'297.-.

E. 6

Le 26 août 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié à la contribuable un bordereau de taxation ICC 2002 d'un montant de CHF 126'763,20 sur la base d'un bénéfice nul et d'un capital imposable de CHF 28'558'161.-. L'endettement relatif aux « installations, machines, outillage, etc » de CHF 56'636'986.- (CHF 52'240'916.15 + CHF 4'396'04.78) à la fin de l'exercice 2002 avait été admis à concurrence de 50 %. Elle a ajouté au capital propre déclaré de CHF 300'000.- un capital propre dissimulé de CHF 28'258'161.-, calculé comme suit :

Actifs	Valeur comptable en fin d'exercice	% applicables
Endettement admis en fin d'exercice	Liquidités	2'799'200 100%
	-2'799'200 Créance pour livraison et prestations	1'421'796 85%
	-1'208'527 Stock de marchandises	166'008 85%
	-141'107 Autres actifs circulants	1'713 85%
	-1'456 Obligations suisses et étrangères en FS	12'403 90%
	-11'163 Installations, machines, outillage, etc.	56'636'986 50%
	-28'318'493	
Totaux	61'038'106	-32'479'945
Dettes envers actionnaires ou proches	29'649'298	
Autres dettes	38'753'071	
Réserves négatives nettes (soit la perte de l'exercice et les pertes reportées)	-7'664'263	
Dettes non admises = capital propre dissimulé	28'258'161	
Capital propre libéré	300'000	
Capital propre global en fin d'exercice	28'558'161	

E. 7

Le 19 septembre 2003, la société a élevé réclamation contre le bordereau précité en s'opposant à la reprise du capital propre dissimulé. Subsidiairement, elle a contesté le calcul de l'AFC.

E. 8

Par décision du 11 octobre 2005, l'AFC a maintenu sa position. Elle s'était fondée exclusivement sur les actifs et passifs du bilan en fin d'exercice, soit au 31 décembre 2002. Selon le point 3.3 de la circulaire numéro 6 du 6 juin 1997 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : circulaire fédérale), il fallait assimiler le capital propre dissimulé à du capital social libéré et non pas à des réserves. Une perte reportée ne pouvait donc être compensée qu'avec des réserves, mais non avec le capital social libéré, augmenté du capital propre dissimulé. Les principes précités n'étaient pas respectés dans la proposition de calcul de la contribuable visant à ramener le montant du capital propre dissimulé à hauteur de CHF 17'188'975.- au lieu de CHF 28'258'161.-, puisque celle-ci "revendiquait la prise en compte dans le calcul, d'une part, des éléments du bilan en début d'exercice pour déterminer un capital propre dissimulé moyen et, d'autre part, la compensation de ce dernier avec la perte reportée au bilan afin de déterminer un capital propre dissimulé moyen net".

E. 9

En date du 17 octobre 2005, la société a interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) et devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en reprenant son argumentation précédemment développée. En sus, selon la circulaire fédérale il fallait, en règle générale, partir des valeurs vénales des actifs à la fin de la période fiscale

pour déterminer le capital propre dissimulé des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives. Elle proposait une méthode de calcul prenant en compte la valeur de l'assurance incendie d'un montant de CHF 82'230'000.-. Selon son calcul, le capital propre dissimulé admissible était de CHF 9'761'335.-. Elle a conclu à ce que soit prise en compte la situation qui était celle à la fin de l'exercice 2002 et demandé la rectification du calcul du capital propre dissimulé selon le calcul figurant dans son recours.

E. 10

Le 22 novembre 2005, la société a complété son recours. Selon le rapport de révision 2004, les « immobilisations corporelles sur sol d'autrui » avaient le caractère d'immeuble et non pas d'installations de production. Le pourcentage admissible de fonds étrangers se montait donc à 70 % au lieu des 50 % retenus, ce qui correspondait à un capital propre dissimulé de CHF 2'256'095.-.

E. 11

Dans sa réponse du 23 mai 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours. La société ne contestait pas l'existence d'un capital propre dissimulé. Celui-ci avait été déterminé sur les actifs et passifs existant à la fin de la période fiscale en cause. La valeur vénale des travaux était égale à la valeur comptable déclarée, à savoir CHF 56'636'986.- ("immobilisations corporelles sur sol d'autrui" + "immobilisations corporelles), et non pas à la valeur de l'assurance incendie de CHF 83'230'000.-. La valeur vénale des travaux ne pouvait pas excéder le coût des travaux au 31 décembre 2002, ceux-ci n'étant pas achevés à cette date. En vertu du principe de l'accession, la société ne possédait pas de constructions immobilières sur un fond appartenant à autrui. Les travaux réalisés n'avaient dès lors généré que des constructions mobilières ; ils n'ajoutaient pas de plus-value à la structure fiscale de l'immeuble. Le taux d'endettement de 50 % devait donc être retenu.

E. 12

Par réplique et duplique respectivement des 25 juillet et 30 août 2007, les parties ont maintenu leurs conclusions.

E. 13

Par décision du 9 juin 2008, la commission a partiellement admis le recours et renvoyé la cause à l'AFC pour nouvelle taxation dans le sens des considérants. En substance, l'existence d'un capital propre dissimulé n'était pas contesté dans son principe, seul devait être déterminé son montant dans le cadre de l'impôt sur le capital. Le poste « immobilisations corporelles sur sol d'autrui » se rapportait à des actifs mobiliers et justifiait en conséquence l'application d'un taux d'endettement admissible de 50 % conformément à la circulaire fédérale, dès lors que la société ne disposait d'aucun droit réel sur les installations et qu'elle n'était pas en mesure de fournir des garanties hypothécaires en faveur d'un bailleur de fond. La valeur vénale des installations ne devait pas correspondre à la valeur d'assurance incendie. Le solde du compte d'actifs « immobilisations corporelles sur sol d'autrui » au 31 décembre 2002 se montait donc à CHF 52'240'961,15. En revanche, l'AFC n'avait pas pris en considération l'annexe aux états financiers de l'exercice 2002 qui mentionnait l'existence d'une convention de postposition à hauteur de CHF 8'500'000.- au 31 décembre 2002. En application d'une jurisprudence de la commission de recours du canton de Schwytz se référant elle-même à une décision argovienne (Revue fiscale 60/2005 857ss ; StE 1989 B 73.12 n. 6), cette créance postposée ne devait pas être considérée comme du capital propre dissimulé. Les

dettes non admises correspondant à ce capital s'élevaient par conséquent à CHF 19'758'161.- (CHF 28'258'161.- moins CHF 8'500'000.-).

E. 14

Le 18 juillet 2008, l'AFC a recouru contre la décision précitée en concluant à son annulation partielle, dans la mesure où la dette de CHF 8'500'000.- postposée et admise en déduction par la commission ne devait pas être déduite du capital propre dissimulé de l'exercice fiscal 2002. Dans la jurisprudence schwytzoise à laquelle se référait la commission, les montants des dettes postposées ainsi que des pertes reportées au bilan n'étaient pas mentionnés, mais il était fortement vraisemblable que les dettes postposées en question (présumées envers les actionnaires) étaient inférieures ou égales au montant des pertes reportées si bien qu'elles ne pouvaient pas faire l'objet d'une reprise au titre de capital propre dissimulé compte tenu de l'admission de la déduction des pertes reportées. Or, dans la cause litigieuse les dettes étaient supérieures aux pertes reportées puisque les dettes envers les actionnaires ou leurs proches se montaient à CHF 29'649'298.- (dont CHF 8'500'000.- de dettes seraient postposées selon la commission en 2002) et les réserves négatives nettes à CHF 7'664'263.-. Conformément à la pratique du canton de Genève, en vue d'éviter toute surimposition du capital propre imposable, les réserves négatives nettes (ou pertes reportées nettes), avaient été déduites du montant total des dettes au bilan dans le calcul du capital propre dissimulé établi par l'AFC. Le fait de retrancher en supplément le montant litigieux de CHF 8'500'000.- revenait à faire bénéficier indûment la société d'une sous-imposition du capital propre correspondant à ce même montant. Le fait d'écarter du calcul du capital propre dissimulé une partie des dettes envers les actionnaires ou leurs proches, quelles soient postposées ou non, était contraire au principe de détermination qui voulait que les comptes établis selon les règles du droit commercial lient l'autorité fiscale, à moins que le droit fiscal ne prévoit des règles correctrices spécifiques. En application de ce principe, tous les actifs et passifs ressortant du bilan commercial (reconnu fiscalement) devaient être pris en compte pour le calcul du capital propre dissimulé. La circulaire fédérale ne mentionnait pas l'exclusion éventuelle d'une partie des dettes dans ce calcul, qui plus est, des dettes postposées. Pour cette raison déjà le montant litigieux, dans la mesure où il serait postposé en 2002, ne pouvait être déduit du capital propre dissimulé. Par ailleurs, la convention de postposition ne portait pas sur l'exercice 2002 mais sur l'exercice fiscal 2003. En vertu du principe de l'étanchéité des exercices et du principe de périodicité, cette convention ne pouvait dès lors avoir un quelconque effet rétroactif sur l'exercice 2002.

E. 15

Le 13 août 2008, la société a répondu au recours précité en concluant à la confirmation de la décision de la commission. La détermination d'un capital propre dissimulé, ajouté au capital effectivement souscrit, redressait la situation comptable de la société afin de déterminer un capital imposable qui aurait dû être souscrit. De cette nouvelle base d'imposition en capital, il était logique de prendre en diminution une partie de la créance qui, selon le droit des sociétés, n'était plus considérée comme une dette mais comme un capital. Le fait d'ajouter au capital souscrit un capital fictif et de ne pas tenir compte du correctif comptable (postposition de créance) équivalait à une pénalisation de la société qui imposait doublement un capital, puisque dans le capital propre dissimulé la partie de la créance postposée était comprise. L'AFC ne pouvait se prévaloir du principe de l'étanchéité des exercices s'agissant d'une décision de postposer une créance celle-ci n'étant exigée que par le réviseur et non par une décision du créancier actionnaire. Cette décision était prise

l'année qui suivait le bouclage sur les comptes définitifs qui étaient remis au réviseur par le conseil d'administration. Il n'était pas possible de quantifier ou de décider d'une postposition dans l'année même de l'exercice. La signature ne pouvait donc intervenir que l'année suivante ce qui était une confirmation d'un état de fait réalisé à la date du bouclage.

E. 16

Le 1^{er} septembre 2008, la commission a transmis son dossier et persisté dans le considérant et le dispositif de sa décision.

E. 17

Le 2 octobre 2008, le juge délégué a accordé aux parties un délai au 20 octobre pour déposer des observations complémentaires ou solliciter une mesure d'instruction. Sans réponse de leur part dans le délai imparti, la cause serait gardée à juger.

E. 18

En date du 14 octobre 2008, l'AFC a maintenu ses conclusions.

E. 19

La société, quant à elle, n'a pas dupliqué dans le délai imparti.

E. 20

Le 11 février 2011, la société a transmis à la chambre de céans un arrêt du Tribunal fédéral (cause 2C_63/2010 du 6 juillet 2010) justifiant selon elle une requalification du caractère immobilier des travaux effectués.

E. 21

Par courrier du 13 juillet 2011, la société se référant à son « recours » a remis en annexe le calcul de la valeur intrinsèque des anciennes constructions de base et des nouvelles à la valeur de ce jour, estimées par un architecte à CHF 98'239'500.-. Les travaux effectués avaient donc bien un caractère immobilier et non mobilier. EN DROIT 1. Depuis le 1^{er} 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. 132 LOJ). Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} 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 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 -aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur au 31 décembre 2010). 3. Selon l'art. 27 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), l'impôt sur le capital a pour objet le capital propre. 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/866/2010 du 7 décembre 2010). 4. La circulaire fédérale portant sur la détermination du capital propre dissimulé est applicable en droit cantonal selon l'information n° 6/97 aux associations professionnelles du 9 octobre 1997 de l'AFC. Selon celle-là, 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 fonde 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, des fonds étrangers à concurrence d'un pourcentage de 50% s'agissant de ses installations, calculé sur la valeur vénale de ses actifs (point 2.1).

5. La commission a jugé que le poste au bilan "immobilisations corporelles sur sol d'autrui" se rapportait à des actifs mobiliers et que le taux précité était dès lors déterminant. Elle a également retenu une valeur vénale de CHF 52'240'961,15 au 31 décembre 2002 selon le solde du compte d'actif précité. Elle a en revanche estimé qu'une créance postposée de CHF 8'500'000.-, mentionnée dans l'annexe aux états financiers de l'exercice 2002, ne devait pas être considérée comme du capital propre dissimulé. C'est sur ce point uniquement que porte le recours de l'AFC. Dans sa réponse, l'intimé a conclu à la confirmation de la décision de la commission. Le litige se circonscrit donc à la question de savoir si la créance postposée doit être intégrée ou non dans le calcul du capital propre dissimulé. La chambre de céans étant liée par les conclusions des parties (art. 69 LPA), les dernières écritures spontanées de l'intimée ne sauraient à ce stade élargir le débat.

6. Selon le point 3.3. de la circulaire fédérale, la requalification de fonds étrangers en capital propre dissimulé est justifiée uniquement par des considérations d'ordre fiscal et a pour but de traiter les intérêts versés sur le capital étranger comme une distribution dissimulée de bénéfice et, partant, un dividende et non pas comme une charge déductible. Par conséquent, il faut assimiler le capital propre dissimulé à du capital social libéré et non pas à des réserves. On ne peut donc compenser une perte reportée qu'avec des réserves, mais non pas avec le capital social libéré, augmenté du capital propre dissimulé.

7. Dans une jurisprudence récente, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se pencher sur la question de savoir si les pertes reportées pouvaient être déduites du capital propre dissimulé. Il a jugé que le point 3.3 de la circulaire fédérale n'était plus applicable sans restriction dans les cantons qui ne connaissaient pas d'imposition d'après l'intensité du rendement, ce qui est le cas de Genève (<http://www.kmu.admin.ch/themen/00256/00265/index.html?lang=fr>). Une telle compensation n'était pas exclue tant que les prêts existaient encore comme dans le cas d'une convention de postposition. Il n'était de surcroît pas démontré ou évident, dans quelle mesure une qualification comme capital propre dissimulé "excluait de toute façon impérativement une compensation de la perte". L'imposition minimale sans possibilité de compensation ne devait pas être étendue d'une manière importante par une interprétation extensive de la notion de "capital action et capital social investi" car une telle interprétation aurait pour conséquence un impôt sur le capital supplémentaire malgré la présence d'un surendettement, ce qui ne serait ni conforme au niveau économique ni à la loi. Le Tribunal fédéral s'est référé à des jurisprudences cantonales de Schwytz et d'Argovie ayant tranché dans le même sens (Revue fiscale 60/2005 857ss ; StE 1989 B 73.12 n. 6) (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_259/2008 du 6 novembre 2008 publié in RDAF II 2009 546).

8. C'est sur ces jurisprudences cantonales que la commission a fondé son argumentation (cf. consid. 13 en fait) qui ne prête pas le flanc à la critique. Ainsi, la perte de l'exercice et celles reportées de CHF 7'664'263.- ont été admises en déduction par l'AFC alors que la créance postposée figurant dans l'annexe aux états financiers de l'exercice 2002 n'a pas été déduite. Au vu de la jurisprudence fédérale précitée confirmant les jurisprudences cantonales

susmentionnées, il convient de déduire la créance postposée du capital propre dissimulé, dès lors qu'elle se rapporte à l'exercice 2002, et qu'il n'existe pas de réserves ouvertes ou latentes permettant de compenser la perte. Un montant de CHF 8'500'000.- doit donc être retranché de celui retenu en CHF 28'258'161.- en tant que capital propre dissimulé. 9. Mal fondé, le recours sera rejeté et la décision de la commission confirmée. Aucun émolument ne sera perçu, ni aucune indemnité allouée dès lors que l'intimée ne l'a pas sollicitée (art. 87 LPA). * * * * *

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