

GE_GERICHTE A/3048/2009 vom 2. Oktober 2012

GE Cour de justice, 2012-10-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3048_2009

FR: GE_GERICHTE A/3048/2009 du 2 octobre 2012

IT: GE_GERICHTE A/3048/2009 del 2 ottobre 2012

Erwägungen

E. 1

ère section dans la cause X_____ S.A. contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____
Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 octobre 2011 (JTAPI/1202/2011) EN FAIT X_____ S.A. (ci-après : X_____ ou la société) est une société anonyme sise à Genève, enregistrée le 25 mai 2007. Son but statutaire est l'amélioration des conditions de vie, notamment par la mise en place d'initiatives et de projets dans les secteurs suivants : défense de la dignité humaine, éducation et formation, santé et médecine (y compris traditionnelle), protection de l'environnement, communication et sensibilisation, et de contribuer au développement de projets de microfinance. Le 6 mars 2008, X_____ a écrit à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) pour demander d'être exonérée de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales. Elle ne poursuivait aucun but lucratif, ses seuls buts étant de nature humanitaire. Les fondateurs et autres membres du conseil d'administration exerceraient leurs fonctions à titre bénévole. Leurs apports étaient faits exclusivement dans l'intérêt général, de sorte que la condition de désintéressement était pleinement remplie. Le 13 novembre 2008, X_____ a déposé sa déclaration fiscale 2007. Le 17 décembre 2008, le conseiller d'Etat en charge du département des finances (ci-après : DF), dont dépend l'AFC-GE, a exonéré X_____ des impôts sur le bénéfice et le capital pour une durée de dix ans. Le 22 décembre 2008, X_____ a sollicité également son exonération de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Le 22 janvier 2009, dans le cadre de l'instruction de la déclaration ICC et IFD 2007, l'AFC-GE a demandé à X_____ toutes précisions utiles sur le poste « Dons projets divers », d'un montant de CHF 48'460.-. Le 23 février 2009, X_____ a répondu à l'AFC-GE, en produisant deux courriers qui lui avaient été envoyés. Le premier, du 13 février 2008, émanait de l'association « un avenir pour les enfants au Burundi ». Cette dernière avait bien reçu de X_____ la somme de CHF 28'460.-, qui serait utilisée pour un hôpital à Ruyigi, Burundi. Le second, du 29 mars 2008, émanait de l'association « Enfants et femmes afghans », sise à Genève. Le don de CHF 20'000.- de X_____ lui était bien parvenu. Cette somme lui permettait de réaliser la bibliothèque pour femmes d'un collège afghan où étaient scolarisées mille jeunes filles. Le 4 mars 2009, l'AFC-GE a indiqué à X_____ qu'elle pourrait bénéficier, à partir de la période fiscale 2008, et pour une durée indéterminée, des dispositions de l'art. 56 let. g de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et être exonérée de l'impôt, pour autant que les fonds recueillis soient effectivement utilisés conformément au but social. X_____ n'a pas recouru contre cette décision. Le 19 mars 2009, l'AFC-GE a fait parvenir à X_____ ses bordereaux d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et d'IFD 2007. Le premier s'élevait à CHF 16'770,70 (sur la base d'un bénéfice de CHF 69'972.- et d'un capital imposable de CHF 122'588.-) y compris CHF 45.- de frais, le second à CHF 5'941,50 (sur la base d'un bénéfice

de CHF 69'900.-). Le 22 avril 2009, X_____ a élevé réclamation contre les bordereaux précités, sans prendre de conclusions formelles. L'AFC-GE n'avait pas admis la déductibilité des charges présentées sous la rubrique « dons / projets divers » du compte d'exploitation, estimant qu'elles n'étaient pas justifiées par l'usage commercial. Les dons qui faisaient l'objet de la reprise étaient en faveur de l'Afghanistan et des enfants du Burundi. Ils avaient bien été versés et représentaient donc des frais effectifs. Ils avaient été faits en faveur de tiers et nullement des fondateurs ou actionnaires ou de leurs proches. Ils étaient de surcroît en corrélation immédiate avec le but statutaire et l'activité caritative exercée par la société. Les art. 13 let. c de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) et 59 let. c LIFD ne devaient s'appliquer qu'à des entités qui effectuaient des versements bénévoles en dehors de leurs activités commerciales, et non à des entités purement caritatives. La demande d'exonération fiscale avait été déposée le 6 mars 2008. Des changements statutaires avaient été rendus nécessaires afin de pouvoir bénéficier de l'exonération, si bien que la demande n'avait été approuvée que fin 2008 pour l'ICC et début 2009 pour l'IFD. Pour des raisons techniques, X_____ avait clos son premier exercice à fin 2007, soit après sept mois d'exploitation, alors que l'objectif était de le clôturer à fin 2008. Elle avait donc déposé sa première déclaration fiscale avant de se voir exonérée, et se retrouvait de ce fait soumise aux impôts sur les personnes morales, alors que tel n'aurait pas été le cas si l'exercice avait été clôturé en 2008. Par deux décisions du 23 juillet 2009, l'une relative à l'ICC et l'autre à l'IFD, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. X_____ était tenue par la structure juridique choisie lors sa constitution. Le but d'une société anonyme était d'une part d'exploiter une entreprise commerciale et d'autre part d'en rechercher des profits. De ce fait, seuls les dons remplissant les conditions des art. 25 al. 1 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), 13 let. c LIPM et 59 al. 1 let. c LIFD pouvaient être déduits et admis fiscalement. En vertu du principe de déterminance, l'AFC-GE était tenue d'imposer les comptes 2007 de X_____, bien que cette dernière se soit vu exonérer d'impôts dès 2008. Le 20 août 2009, X_____ a interjeté recours par-devant la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), devenue dès le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI). Par jugement du 31 octobre 2011, le TAPI a rejeté le recours. Quand bien même X_____ poursuivait un but non économique au sens de l'art. 620 al. 3 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220), elle demeurait liée par les art. 59 LIFD et 13 LIPM en ce qui concernait les charges pouvant être portées en déduction de ses produits. Ne constituaient ainsi des charges justifiées par l'usage commercial les dons en espèces, jusqu'à concurrence de 20 % du bénéfice net, en faveur de personnes morales qui avaient leur siège en Suisse et qui étaient exonérés de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique. X_____ n'avait pas démontré - alors que le fardeau de la preuve sur ce point lui incombait - que les deux associations bénéficiaires de ses dons remplissaient ces conditions. Interpellée par X_____, Madame Y_____ a répondu le 7 décembre 2011 par courriel qu'« EFA femmes et enfants afghans » était une association à but non lucratif exonérée d'impôts, mais qu'elle n'avait pas de lettre de l'administration fiscale « sous la main ». Par acte posté le 13 décembre 2011, X_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation ainsi qu'à celle des décisions sur réclamation du 23 juillet 2009, ceci « sous suite de dépens ». Elle avait envoyé à la CCRA en octobre 2010 les documents justificatifs

prouvant que les deux associations bénéficiaires étaient bien des personnes morales ayant leur siège en Suisse qui étaient exonérées d'impôt en raison de leurs buts d'intérêt public. Elle fournissait en annexe au recours les statuts de ces associations et différents documents les concernant ; en particulier, pour l'association « un avenir pour les enfants au Burundi », précédemment nommée « un avenir pour les orphelins au Burundi », une décision d'exonération des impôts émanant de l'administration fiscale argovienne. Elle n'était en outre que propriétaire à titre fiduciaire des fonds reçus, qui ne pouvaient dès lors pas être considérés comme un revenu. Elle n'était en effet que la gardienne de ces fonds, qu'elle avait l'obligation d'utiliser et de transmettre conformément au but de leur collecte. Le 15 février 2012, l'AFC-GE a conclu à la rectification partielle des taxations ICC et IFD 2007 de X_____. Une déduction des dons ne pouvait se faire que dans le cadre des art. 59 al. 1 let. c LIFD et 13 let. c LIPM. X_____ avait fourni la preuve que l'association « un avenir pour les enfants au Burundi » avait son siège en Suisse et était reconnue d'utilité publique et exonérée d'impôts à ce titre. Il convenait dès lors d'admettre la déduction du don de CHF 28'460.- versé à cette association. En revanche, seuls les statuts de l'association « EFA enfants et femmes afghans » avaient été versés à la procédure. Bien que le fardeau de la preuve incombe à la société, elle avait procédé à des vérifications dans ses registres, et aucune association de ce nom sise à Genève ne faisait l'objet d'une exonération d'impôts. Le 16 mars 2012, X_____ a persisté dans ses conclusions. Le 23 avril 2012, l'AFC-GE en a fait de même. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), invitée à répondre au recours puis à dupliquer, n'a pas émis d'observations. EN DROIT 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 - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). La recourante demande à ce que Mme Y_____, présidente de l'association « EFA Enfants et femmes afghans » soit entendue comme témoin au sujet de l'exonération fiscale de celle-ci. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (Arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282 ; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes, en particulier si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 2D_51/2011 du 8 novembre 2011 ; 2C_58/2010 du 19 mai 2010 consid. 4.3 ; 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/432/2008 du 27 août 2008 consid. 2b). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 133 II 235 consid. 5.2 p. 248 ; 129 I 232 consid. 3.2 p. 236 ; Arrêts du Tribunal fédéral 1C_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1). En l'espèce, la société recourante s'est déjà adressée à Mme Y_____, qui n'a pas pu lui remettre d'attestation de l'AFC-GE concernant l'éventuelle exonération de son association. Il résulte en outre de la réponse de l'AFC-GE que celle-ci a examiné ses

registres et que l'association - qui a pourtant son siège à Genève - n'y figure pas comme personne morale exonérée d'impôts en raison de son but d'utilité publique. Dans ces conditions, l'audition de Mme Y_____ ne pourrait pas permettre d'obtenir des renseignements plus fiables ou plus précis sur ce point. Il y sera donc renoncé. La société recourante se prévaut de ce qu'elle n'était propriétaire des sommes litigieuses qu'à titre fiduciaire, étant obligée de les reverser conformément aux engagements qu'elle avait pris vis-à-vis des bénéficiaires. En cas de fiducie, l'imposition des biens et des rendements se fait auprès du fiduciaire, c'est-à-dire le propriétaire économique, moyennant le respect de plusieurs conditions, mentionnées notamment dans une notice de l'AFC-CH d'octobre 1967 (notice S-02.107 sur les rapports fiduciaires, accessible sous <http://www.estv.admin.ch/ve_rechnungssteuer/dokumentation/00207/00431/index.html?lang=fr> - ci-après la notice) et reprise par la jurisprudence de la juridiction de céans (ATA/565/2012 du 21 août 2012 consid. 12 ; ATA/330/2007 du 26 juin 2007 consid. 4 et les arrêts cités). L'existence d'un rapport de fiducie n'est, en droit fiscal, admise que si le contribuable peut rapporter la preuve irrécusable du rapport fiduciaire, en particulier par la production d'un contrat écrit, que ledit rapport repose sur des motifs économiques sérieux (ATA/330/2007 précité, consid. 4) et si le fiduciaire n'intervient pas en même temps comme acheteur et comme vendeur pour le compte du fiduciaire (ch. 15 de la notice). Il est ainsi présumé que les opérations effectuées en nom propre sont conclues pour le compte de la personne qui agit ; les autorités fiscales sont donc autorisées à imputer une opération à la personne qui l'a effectuée, et l'allégation selon laquelle une opération a été effectuée en nom propre mais pour le compte d'un tiers ne saurait être prise en considération lorsqu'elle n'est pas prouvée (cf. Arrêt du Tribunal fédéral 2C_387/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.2). Selon la jurisprudence fédérale - qui élargit sur ce point quelque peu les termes de la notice -, l'absence de contrat écrit ne saurait, en elle-même, être déterminante, à condition que d'autres éléments prouvent que la personne a agi pour le compte d'un tiers (ATF 138 II 57 consid. 5.1.1). A défaut d'une preuve formelle, on ne peut reprocher à l'autorité de conclure que toute somme d'argent reçue par la société en son nom propre l'a enrichie (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.2 ; 2C_387/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.7). On ne peut souscrire en l'espèce à l'existence d'un rapport de fiducie tel que décrit ci-dessus. X_____ n'a produit aucun contrat écrit ni aucun élément permettant de retenir que l'obligation qu'elle avait de verser ces sommes aux bénéficiaires était de nature juridique et non uniquement morale. Le grief à ce sujet sera dès lors écarté. Impôt fédéral direct a. Les sociétés de capitaux, en particulier les sociétés anonymes, sont soumises à l'impôt fédéral sur les personnes morales (art. 49 al. 1 let. a LIFD). b. L'art. 57 LIFD prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci comprend notamment tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par ledit usage (art. 58 al. 1 let. b in fine LIFD). c. Sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts (art. 56 let. g LIFD). A l'évidence, ce statut ne peut être reconnu que s'il est dûment constaté par décision des autorités fiscales (comme dans tous les cas jugés par le Tribunal fédéral, cf. p. ex. ATF 131 II 1 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_383/2010 du 28 décembre 2010 ; 2C_592/2008 du 2 février 2009 ; 2A.42/2007 du 11 juin 2008). d. La loi ne prévoit aucun régime transitoire ou dérogaire concernant les périodes se situant avant la demande d'exonération ou entre

celle-ci et la date de la décision d'exonération. Ni la jurisprudence ni la doctrine ne laissent à penser que le régime ordinaire pourrait dans ces cas être inopérant. Il s'ensuit que les prescriptions légales en matière de détermination du revenu net imposable - certes fondés sur la prémisses d'une activité commerciale avec recherche de profit, et donc peu ou pas adaptés aux sociétés anonymes non commerciales au sens de l'art. 620 al. 3 CO - s'appliquent durant ces périodes. Que l'entreprise concernée ait pu choisir de clore son premier exercice plus tard n'y change rien, dès lors qu'elle n'a justement pas opéré un tel choix. Cette conclusion s'impose d'autant plus qu'en l'espèce, X_____ n'a pas recouru contre la décision d'exonération, alors qu'elle aurait pu conclure à ce que celle-ci soit reconnue rétroactivement depuis l'inscription de la société au registre du commerce, et non seulement à partir de l'année 2008 (pour un exemple d'une telle exonération rétroactive par une administration cantonale, voir Arrêt du Tribunal fédéral 2C_251/2012 du 17 août 2012 consid. C). L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Les charges justifiées par l'usage commercial - déductibles du revenu brut - comprennent notamment les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence de 20 % du bénéfice net, en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique selon l'art. 56 let. g LIFD (art. 59 al. 1 let. c LIFD). En l'espèce, X_____ a effectué deux dons durant la période considérée, l'un de CHF 28'460.- à l'association « un avenir pour les enfants au Burundi », et l'autre de CHF 20'000.- à l'association « EFA - enfants et femmes afghans ». La première de ces associations est bien une personne morale dont le siège est en Suisse, et qui est exonérée d'impôts en raison de son but d'utilité publique. Le don de CHF 28'460.- est donc déductible à concurrence de 20 % du bénéfice net, comme l'a reconnu l'AFC-GE dans sa réponse au recours. La taxation IFD 2007 de X_____ devra dès lors être modifiée en conséquence. « EFA enfants et femmes afghans » est une association sise à Genève. Il s'agit donc bien d'une personne morale dont le siège est en Suisse. Il appert néanmoins qu'en 2007, elle n'était pas exonérée d'impôts au sens de l'art. 56 let. g LIFD. Le don correspondant n'est ainsi pas déductible à titre de charge justifiée par l'usage commercial au sens de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD. Impôt cantonal et communal Les dispositions légales régissant l'assujettissement des sociétés anonymes à l'impôt sur les personnes morales (art. 20 al. 1 LHID et 1 al. 2 LIPM), l'objet de l'impôt sur le bénéfice (art. 24 al. 1 LHID et 11 LIPM), l'exonération d'impôt pour les personnes morales ayant un but d'intérêt public (art. 23 al. 1 LHID et 9 al. 1 let. f LIPM) et la déduction des dons en tant que charges justifiées commercialement (art. 25 al. 1 let. c LHID et 13 let. c LIPM) ont une teneur identique à celles de la LIFD citées plus haut. Une solution identique doit donc prévaloir en matière d'ICC. Le recours sera donc admis partiellement. Le jugement attaqué sera annulé en ce qu'il n'admet pas la déduction totale ou partielle du don fait par la recourante à l'association « un avenir pour les enfants au Burundi », et confirmé pour le surplus. Les décisions sur réclamation du 26 juillet 2009 seront également annulées, et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelles taxations IFD et ICC 2007, dans lesquelles le don fait par la recourante à l'association « un avenir pour les enfants au Burundi » devra être déduit à concurrence de 20 % du bénéfice net de l'exercice. Un émoulement - réduit - de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe en partie (art. 87 al. 1 LPA). Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 1'000.- lui sera allouée, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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