

GE_GERICHTE A/4246/2007 vom 4. November 2008

GE Cour de justice, 2008-11-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4246_2007

FR: GE_GERICHTE A/4246/2007 du 4 novembre 2008

IT: GE_GERICHTE A/4246/2007 del 4 novembre 2008

Erwägungen

E. 1

S_____ Sàrl (ci-après : S_____), de siège à Genève, est une société à responsabilité limitée qui a notamment pour but, le commerce et la fourniture de pétrole brut.

E. 2

S_____ n'ayant pas communiqué à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) tous les renseignements nécessaires à sa taxation, elle s'est vu notifier, le 11 mars 2003, un bordereau de taxation d'office dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) concernant l'année 2001. L'impôt total dû ascendait à CHF 8'588'362.-.

E. 3

Le 9 avril 2003, S_____ a saisi l'AFC-GE d'une réclamation, à laquelle étaient joints la déclaration fiscale définitive 2001 ainsi que ses états financiers 2001, révisés.

E. 4

Le 22 décembre 2003, l'AFC-GE a transmis à S_____ un bordereau de taxation d'office IFD, pour l'année 2002, de CHF 2'147'440,50. Ce bordereau a aussi fait l'objet d'une réclamation, le 19 janvier 2004. S_____ y avait annexé la déclaration d'impôt et les états financiers 2002.

E. 5

Il ressortait des comptes de pertes et profits 2001, à la rubrique « translation of monetary balance sheet items » un gain de CHF 4'709'227.- alors qu'aucun montant n'était indiqué dans cette rubrique en dollars américains. Pour l'année 2002, la même rubrique indiquait une perte de CHF 24'956'670.-. Dans la traduction du compte de pertes et profits demandée ultérieurement par l'AFC-GE, cette rubrique était intitulée « gain de change » en 2001 et « gain/perte de conversion » en 2002.

E. 6

Le 10 février 2005, l'AFC-GE a rendu deux décisions sur réclamation. Pour l'IFD 2001, un nouveau bordereau était notifié, tenant compte intégralement des chiffres communiqués à l'appui de la réclamation. L'impôt total dû s'élevait à CHF 8'571'481.-. Pour l'IFD 2002, un nouveau bordereau était notifié, l'impôt dû étant de CHF 3'592'627,50. Il ressortait du procès-verbal de taxation que l'AFC-GE avait repris le poste « perte de conversion » pour un montant de CHF 24'956'670.-.

E. 7

Par acte du 14 mars 2005, S_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD) contre ces deux décisions. Elle tenait sa comptabilité en dollars américains, soit sa monnaie fonctionnelle. En fin d'année, les états

financiers devaient être convertis en francs suisses pour répondre aux exigences de la législation helvétique. Conformément aux principes comptables, les actifs et passifs monétaires étaient convertis en francs suisses en utilisant le taux de la fin de l'année, alors que les transactions du compte de pertes et profits étaient converties au taux de change moyen annuel. Les différents taux de change employés entraînaient un écart de conversion, soit négatif, soit positif. En application du principe de la prudence, S_____ concluait principalement à ce que la décision sur réclamation concernant l'IFD 2002 soit annulée et que la somme de CHF 24'956'670.- ne soit pas ajoutée au résultat net de l'exercice ; subsidiairement, elle demandait que la décision concernant l'IFD 2001 soit rectifiée afin que le montant de CHF 4'609'227.- soit déduit du résultat net de l'exercice.

E. 8

Invitée à se déterminer, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu à ce que, pour l'année 2001, la taxation se fonde sur le bénéfice ressortant de la déclaration déposée, dont il fallait déduire l'écart de conversion positif qui y avait été englobé à tort. Pour la période fiscale 2002, la taxation devait être fondée sur le bénéfice net ressortant de la déclaration, auquel devait être ajouté l'écart de conversion négatif - faussement considéré comme une perte - qui avait été déduit à tort. L'écart de conversion ne devait pas être assimilé à une perte de change, car le premier était uniquement dû au fait qu'une entreprise qui tenait sa comptabilité dans une monnaie fonctionnelle devait convertir cette dernière en francs suisses pour respecter les obligations légales de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220) alors que le second, soit la perte de change, était créé par le fait qu'une entreprise tenait ses comptes dans une monnaie, mais que certaines opérations étaient effectuées dans une autre monnaie. Selon la norme comptable internationale IFRS/IAS, la méthode à utiliser pour convertir les comptes de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation était la suivante : a. Premièrement, les actifs et les passifs de chaque bilan présenté (y compris à titre comparatif) devaient être convertis au cours de clôture à la date de chacun de ces bilans. b. Les produits et les charges de chaque compte de résultats (y compris à titre comparatif) devaient être convertis au cours de change en vigueur aux dates des transactions. c. Tous les écarts de change en résultant devaient être comptabilisés en tant que composante distincte des capitaux propres. A défaut de normes comptables et légales suisses précises, l'application de ces règles s'imposait. L'écart de conversion ne pouvait être enregistré dans les comptes de résultats, mais devait uniquement figurer au bilan en francs suisses, en augmentation ou en diminution des fonds propres.

E. 9

Par décision du 26 septembre 2007, la CCRIFD a admis le recours en ce qui concernait la taxation 2002. Les écarts de conversion ne se distinguaient pas des pertes ou gains de change et il fallait les prendre en considération dans les comptes de pertes et profits car seule cette méthode permettait de refléter la situation exacte de la société au plan comptable et fiscal. Les normes citées par l'AFC-CH n'étaient pas applicables car elles n'étaient devenues obligatoires qu'après le 1^{er} janvier 2005. De plus, en application de ces mêmes principes, la taxation 2001 était confirmée.

E. 10

Le 6 novembre 2007, l'AFC-GE a saisi le Tribunal administratif d'un recours. Elle reprenait l'argumentation développée par l'AFC-CH dans son écriture adressée à la CCRIFD, mais

concluait à ce que ses propres décisions sur réclamation du 10 février 2005 soient confirmées.

E. 11

Le 10 décembre 2007, l'AFC-CH a indiqué qu'elle appuyait les conclusions du recours.

E. 12

Le 7 janvier 2008, S_____ s'est opposée au recours. L'écart de conversion et la perte de change étaient équivalents. Les normes IFRS, conceptuellement différentes du droit comptable suisse, devaient être écartées. Seuls les comptes présentés en francs suisses présentaient la réelle capacité contributive de S_____. Les écarts de conversion devaient être comptabilisés. La décision rendue par la commission de recours devait être confirmée.

EN DROIT 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. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2. La question à trancher en l'espèce est de savoir si les pertes de conversion comptabilisées en 2001, respectivement les gains de conversion ressortant des états comptables de l'année 2002, doivent être pris en compte dans les comptes de résultats et dès lors diminuer ou augmenter le bénéfice, ou si tel n'est pas le cas. Dans les décisions rendues sur réclamation et dont elle demande la confirmation dans les conclusions de son recours, l'AFC-GE a considéré que les gains de conversion réalisés en 2001 augmentaient le bénéfice de la contribuable, alors que les pertes de conversion apparues en 2002 ne diminuaient pas le bénéfice de cette dernière. S_____ soutient principalement qu'il y a lieu d'intégrer tant les écarts de conversion positifs que négatifs dans le résultat de l'entreprise et, subsidiairement, qu'il ne faut tenir compte ni des écarts de conversion positifs, ni des écarts de conversion négatifs afin de déterminer ce résultat. L'AFC-CH, dans les écritures qu'elle a produites devant la commission de recours - écritures dont le contenu a été repris par l'AFC-GE dans la motivation de son recours au Tribunal administratif, concluait que les écarts de conversion, positifs ou négatifs, ne devaient pas influencer le résultat de la contribuable, soit une position similaire à la conclusion subsidiaire de S_____. Enfin, la commission de recours, dans la décision litigieuse, a considéré que les écarts de conversion, qui ne se distinguaient pas des pertes ou des gains de change, devaient être intégralement pris en compte dans le résultat de l'exercice, soit la conclusion principale de la contribuable.

3. Selon l'article 58 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats, étant donné le solde reporté de l'exercice précédent (lettre a), tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés, les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (lettre b) ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'article 64 (lettre c). La jurisprudence a précisé que les comptes annuels d'une société anonyme doivent être dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce. Ils servent en principe de base à la taxation. Les autorités fiscales peuvent toutefois s'écarter de cette comptabilité si elle ne respecte pas les dispositions impératives du droit commercial ou celles du droit fiscal (Arrêt du Tribunal fédéral 29.184/2003 du 21 juin 2003 et les références citées). 4. a. Le bureau des standards

comptables internationaux, organisme international chargé de l'élaboration de normes comptables visant à harmoniser la présentation et la clarté des états financiers des entreprises, a élaboré la norme dite « IFRS/IAS 21 » concernant l'effet des variations des cours de monnaies étrangères. Selon cette norme, les écarts de conversion doivent être comptabilisés en tant que composants distincts des capitaux propres. Ces écarts proviennent de la différence entre le cours de clôture, utilisé pour convertir les actifs et passifs de chaque bilan présenté, et le cours utilisé pour convertir les produits et les charges de chaque compte de résultats, qui doit être celui du moment de la transaction ou, par simplification, le cours moyen de l'année. Il est à relever que les écarts de change ou de conversion doivent être distingués des opérations de change ; les premiers sont des opérations comptables destinées à enregistrer des probabilités, alors que les seconds sont des actes juridiques d'échange d'une monnaie dans une autre qui donne lieu - non plus à des risques de perte ou à des chances de gain - mais à des pertes et à des gains effectifs (E. CAUSIN, Droit comptable des entreprises, Bruxelles, Larcier, 2002, p. 582, n° 823 ; pp. 778-783, n° 1179-1190). b. Le 18 avril 1972, l'AFC-CH a émis une « notice sur les conséquences fiscales du changement de parité des monnaies » (<http://www.estv.admin.ch/f/dbst/dokumentation/merkblatt/m73-002f.pdf>, consulté le 20 octobre 2008), motivée par le fait que, au cours de l'année 1971, divers Etats avaient modifié la parité de leur monnaie ou laissé flotter les cours de change, alors que la Confédération helvétique avait réévalué le franc le 9 mai 1971. Pour juger de l'incidence fiscale des pertes ou des bénéfices qui s'étaient produits à la suite de ces mesures sur les actifs et passifs commerciaux, il fallait partir du principe que les pertes de change devaient être admises comme les autres pertes commerciales, si elles étaient comptabilisées, tandis que les bénéfices de change ne pouvaient être imposés que lorsqu'ils avaient été réalisés ou comptabilisés préalablement. Il était précisé que les entreprises qui tenaient leur comptabilité en monnaie étrangère devaient néanmoins remettre aux autorités fiscales suisses leurs comptes annuels en francs suisses. Lors de la conversion de postes du bilan résultant d'opérations en francs suisses, le changement de parité des monnaies ne devait pas influencer le rendement imposable. c. En matière d'évaluation d'actifs, un des principes les plus importants est celui de la prudence. Il implique que, dans le doute, les comptes seront présentés sous la forme la moins favorable à l'entreprise, compte tenu de la marge d'incertitude et des limites légales fixées au pouvoir d'appréciation. A ce principe se rattachent, en outre, deux corollaires, soit le principe de la réalisation, qui stipule qu'un bénéfice non encore réalisé ne peut être incorporé dans le bénéfice de l'exercice, et le principe de l'imparité, qui requiert d'enregistrer immédiatement une perte non encore réalisée si celle-ci est prévisible (ATF 115 1b 55 et les références citées). d. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313/314). Ces principes s'appliquent en particulier aux impôts sur le revenu et la fortune ainsi que sur le bénéfice et le capital des personnes morales (X. OBERSON, Droit fiscal suisse 2ème éd. Bâle 2002, p. 29 ss). 5. En l'espèce, le Tribunal administratif relèvera en premier lieu que le principe de la prudence et ses sous-principes ne s'appliquent qu'à la comptabilité tenue par la contribuable dans sa monnaie fonctionnelle, soit le dollar américain. L'opération de conversion en monnaie de présentation, rendue obligatoire par le fait que des sociétés de droit suisse doivent établir des états annuels, notamment à des buts fiscaux, en franc suisse, ne doit pas influencer le

résultat de la société, comme le rappelle la norme IFRS/IAS 21. S'il est exact que cette norme est obligatoire dans l'Union européenne ainsi que pour les sociétés cotées au premier marché de la bourse suisse, depuis 2005, le fait que les législateurs fédéraux et cantonaux s'y réfèrent de plus en plus permet de parler d'une incorporation de cette norme, comme des autres normes IFRS/IAS, dans le droit suisse (P.-M. GLAUSER, IFRS et droit fiscal, Les normes « true fair » et le principe de la détermination en droit fiscal suisse actuel, Archives de droit fiscal no 74, 2005-2006, p. 529 ss.). De plus, et comme cela est rappelé ci-dessus, la notion d'écarts de conversion n'est pas équivalente à celle de gain ou de perte de change. L'écart de conversion n'apparaît que lorsqu'il est nécessaire de convertir les états financiers d'une monnaie fonctionnelle en monnaie de présentation et indique un risque qui n'est que potentiel. Les pertes ou gains de changes sont générés par une opération réelle qui se concrétise par le fait que l'entreprise concernée est, au terme de l'opération, plus riche ou moins riche qu'avant. En dernier lieu, le Tribunal administratif relèvera que la notice émise en 1972 par l'AFC-CH ne modifie pas les conclusions qui précèdent. Elle vise en effet le traitement des véritables pertes ou gains de change qui était apparu à la suite de la modification du cours de certaines monnaies au moment de la crise financière de 1972. Pour les entreprises tenant leur comptabilité en monnaie étrangère, les instructions qu'elle comporte ne concerne que la comptabilisation au bilan des postes résultant d'opérations en francs suisses, hypothèse non réalisée dans le présent litige. 6. Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'AFC-CH a conclu, devant la commission de recours, à ce que les écarts de conversion positifs ou négatifs ne soient pas pris en compte dans le résultat annuel de l'exercice. En conséquence, le recours sera partiellement admis. La décision de la commission du 26 septembre 2007, ainsi que celles rendue sur réclamation pour l'année fiscale 2001, seront annulées. Le bordereau 2002, annexé à la décision sur réclamation, sera rétabli. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE afin que cette dernière notifie un bordereaux d'impôts 2001 ne tenant pas comptes de l'écart de conversion. 7. Un émoulement de procédure de CHF 2'500.- sera mis à la charge de l'AFC-GE, qui a toujours conclu à la confirmation des deux bordereaux annexés à la décision sur réclamation. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à S_____, qui avait conclu devant le Tribunal administratif à la confirmation de la décision rendue par la commission de recours (art. 87 LPA). * * * * *

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