

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2979/2008-ICC

ATA/286/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 mai 2012

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

SOCIÉTÉ IMMOBILIÈRE DE LA F_____ S.A.

représentée par Me Frédéric Cottier, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 juin 2011 (JTAPI/670/2011)

EN FAIT

1. La société immobilière de la F_____ (ci-après : la SI) est une société anonyme qui a pour but de mettre à disposition de la F_____ (ci-après : la F_____), pour les besoins des activités de cette dernière, des locaux se trouvant dans les immeubles que la SI possède à Genève.

2. Le 30 avril 2007, la SI a remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) sa déclaration d'impôts concernant l'année 2006.

Son bénéfice net total dans le canton était de CHF 74'873.-, alors que son bénéfice net imposable était de CHF 56'187.-. Elle avait une dette de CHF 8'655'228.- en faveur de la F_____, portant intérêt à 4,75%, soit CHF 414'680.-. Les immeubles qu'elle possédait avaient une valeur fiscale de CHF 12'661'454.-.

3. Le 17 juillet 2007, l'AFC-GE a transmis à la SI les bordereaux concernant, d'une part, l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et, d'autre part, l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006.

Des « intérêts non admis » de CHF 120'524.- avaient été ajoutés au bénéfice net, le solde des intérêts acceptés au titre de déduction se montant à CHF 294'156.-.

Ces reprises concernaient tant l'ICC que l'IFD.

4. Le 15 août 2007, la SI a saisi l'AFC-GE de deux réclamations contre les bordereaux précités.

Ces derniers ne tenaient pas compte d'un accord conclu le 1^{er} octobre 2001 avec l'AFC-GE, lequel prévoyait une taxation sur la base d'un bénéfice imposable fixé à 3% du 20% de la valeur comptable des immeubles. Cet accord, qui n'était pas limité dans le temps, avait été appliqué en 2002, 2003 et 2004. La taxation de l'année 2005, admise par la SI, avait retenu le principe de l'imposition du bénéfice comptable, ce dernier étant plus élevé que le bénéfice minimum.

5. Par deux décisions du 23 juin 2008, concernant l'une l'ICC et l'autre l'IFD 2006, l'AFC-GE a rejeté les réclamations précitées et maintenu les bordereaux litigieux sur les points contestés. Elle avait procédé à une réformation *in pejus*, les intérêts excessifs étant portés à CHF 163'987.- au lieu de CHF 129'438.-.

Les immeubles de la SI étaient loués, ce qui impliquait que le taux d'endettement admis était de 80%. Le prêt accordé par la F_____ était rémunéré

à un taux qui ne respectait pas le principe dit « de pleine concurrence ». Les intérêts non admis devaient être considérés comme un bénéfice imposable.

A ces décisions étaient annexés des bordereaux rectificatifs de l'ICC et de l'IFD 2006.

6. La SI a recouru, par deux actes distincts, auprès de la commission cantonale de recours en matière d'ICC ainsi que la commission cantonale de recours en matière d'IFD, ultérieurement fusionnées et devenues la commission cantonale de recours en matière administrative puis, depuis le 1^{er} janvier 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

L'accord du 1^{er} octobre 2001 devait être appliqué selon le principe de la bonne foi.

La valeur conservatrice des biens dont elle était propriétaire s'élevait à CHF 21'500'000.-, dont le 70% pouvait provenir d'un financement externe. Les 2/3 de ce dernier étant rémunérés à 2,75% et le solde à 3,875%, les intérêts théoriques étaient de CHF 482'854.-, somme supérieure aux CHF 414'680.- ressortant des états financiers. Il n'y avait dès lors pas lieu d'effectuer une reprise.

7. L'AFC-GE s'est opposée au recours le 27 février 2009. Dans l'accord du 1^{er} octobre 2001, elle n'avait pas admis le taux d'intérêt de 4,75%. Elle était liée par le principe de la légalité et ne pouvait conclure des conventions à effet contractuel contrevenant aux dispositions impératives de la loi.
8. Un deuxième échange d'écritures a été autorisé par l'autorité de première instance au cours duquel les parties ont maintenu et développé leur argumentation.
9. A la demande du TAPI, la SI a communiqué, le 30 mars 2011, un rapport d'expertise de ses immeubles rédigé au cours de l'année 2000. La valeur intrinsèque de ses biens immobiliers s'élevait à CHF 22'518'675.-, alors que la valeur à neuf était de CHF 27'824'850.-.
10. Par jugement du 14 juin 2011, le TAPI a joint les procédures concernant l'ICC et l'IFD et a admis les recours. Les dossiers étaient renvoyés à l'AFC-GE pour nouvelles décisions, se fondant sur un bénéfice fiscal de CHF 55'187.-.

En tenant compte de la valeur intrinsèque des bâtiments ressortant de l'expertise, il n'y avait pas de sous-capitalisation de la valeur des terrains. Les fonds étrangers ressortant du bilan 2006 étaient d'un montant inférieur à l'endettement maximum admis.

Le taux de rémunération du prêt accordé par la F_____ était excessif et représentait un montant non admis de CHF 163'689.-, somme à laquelle devait être ramené l'intérêt excessif retenu de CHF 163'987.-.

L'accord du 1^{er} octobre 2001 avait pour but de fixer l'évaluation du bénéfice de la recourante, compte tenu des loyers qu'elle devait réaliser et de ses charges. Les bâtiments en cause étaient affectés à une école et ne pouvaient être facilement comparés à d'autres situations similaires existantes sur le marché immobilier. L'accord ne couvrait pas seulement la question du taux hypothécaire mais surtout celle de la méthode retenue pour fixer le bénéfice net. Il devait dès lors être appliqué. Le bénéfice imposable était en conséquence de CHF 56'187.- ainsi que cela ressortait de la déclaration de la recourante.

11. Le 26 juillet 2011, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à la confirmation de ses décisions sur réclamation.

L'accord du 1^{er} octobre 2001 fixait forfaitairement un bénéfice imposable et devait s'interpréter selon le principe de la confiance. Dès lors qu'elle-même n'avait pas la compétence de conclure des conventions par lesquelles elle renonçait à des droits ou dans lesquelles elle formulait des conditions spéciales, cette convention, qui n'avait pas de base légale, n'avait pas d'effet contraignant.

Cet accord n'empêchait nullement l'application des règles relatives au capital propre dissimulé et aux intérêts non admis, ces dispositions étant impératives. Lorsque le bénéfice comptable résultant des états financiers statutaires était supérieur au montant déterminé de matière forfaitaire, le premier de ces montants qui devait être pris comme base de taxation. Il n'était pas admissible qu'une économie d'impôts soit réalisée en se fondant sur un bénéfice imposable inférieur au bénéfice comptable.

Dans le cas d'espèce, les loyers facturés à la F_____ étaient déduits par cette dernière en tant que charge justifiée par l'usage commercial. Le fait de retenir un bénéfice fiscal de CHF 56'187.- au lieu du bénéfice comptable de CHF 74'873.- reviendrait à considérer un loyer facturé inférieur à celui déduit par la F_____. Le TAPI avait d'ailleurs reconnu, dans son jugement, l'existence d'intérêts excessifs, sans toutefois les intégrer au bénéfice imposable.

12. Le 29 août 2011, la SI s'est opposée au recours. L'accord du 1^{er} octobre 2001 visait à simplifier la procédure de taxation dès lors que la détermination du loyer des immeubles loués était difficile. La réintégration, dans le bénéfice imposable, des intérêts excessifs serait contraire au principe de la bonne foi car elle modifierait le fondement de l'accord. L'application de cet accord avait entraîné, pour les périodes fiscales 2002, 2003, 2004, un bénéfice fiscal supérieur au bénéfice comptable et il n'était dès lors pas choquant qu'un effet inverse soit aussi reconnu.

13. Le 1^{er} septembre 2011, un délai échéant le 16 septembre 2011 a été accordé aux parties pour solliciter d'éventuels actes d'instruction complémentaire.

14. Aucune requête en ce sens n'ayant été faite, la procédure a été gardée à juger le 23 septembre 2011.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire - 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).
2. La recourante conteste que, ainsi que le soutient la SI et que l'a admis le TAPI, l'accord du 1^{er} octobre 2001 soit applicable.

a. Selon la jurisprudence, les administrations fiscales ne peuvent conclure un accord avec un contribuable concernant des faits matériels significatifs d'un point de vue fiscal que lorsque des circonstances particulières le justifient et qu'il est ainsi possible d'éviter une enquête officielle qui serait trop lourde ou entraînerait des frais disproportionnés. L'accord ne peut porter que sur la constatation de faits incertains.

Lorsque ces circonstances particulières ne sont pas remplies, l'administration concernée et un contribuable gardent la possibilité de conclure un arrangement fiscal, visant à établir une réglementation valable pour un état de fait concret quant à l'existence, à l'étendue ou au mode de l'assujettissement. Les conventions portant sur le revenu imposable ou sur le montant de l'impôt sont nulles et non avenues sauf si elles disposent d'une base légale (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.52/2003 du 23 janvier 2004 publié in RDAF 2005 II 109 consid. 4.2, ainsi que les références citées).

b. L'autorité fiscale est liée par le principe de la légalité et ne peut dès lors conclure des conventions établissant des conditions spéciales visant notamment à simplifier une procédure fiscale que dans les cas expressément prévus par la loi. Les conventions sans base légale, voire contraires à la loi, sont nulles et ne sauraient, par conséquent, avoir d'effets contraignants.

Il ne peut être dérogé à ce qui précède que lorsque la base légale est incertaine et pour autant que l'autorité procède selon la règle que le législateur aurait adoptée s'il avait voulu expressément prendre en considération le cas d'espèce ou lorsque l'établissement des faits est impossible ou difficile. Toutefois, même lorsque la convention entre l'autorité fiscale et le contribuable est nulle, il n'est pas exclu que le contribuable puisse invoquer sa bonne foi (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_164/2009 et 2C_165/2009, consid. 8.1).

3. En l'espèce, l'accord du 1^{er} octobre 2001, contrairement à ce qu'a retenu le TAPI, ne répond pas aux exigences rappelées ci-dessus. La détermination de la valeur du bâtiment, même utilisé par une école, ne pose pas de problème majeur. En outre, la procédure démontre que la détermination du bénéfice de la SI - qui ne peut, comme il a été rappelé ci-dessus, être fixé par un accord - ne présente pas de difficultés.

Dès lors, l'accord du 1^{er} octobre 2001 ne peut être appliqué directement. Il est regrettable que l'AFC-GE signe dans ces circonstances de telles conventions.

4. a. Découlant directement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 - cf. aussi art. 4 aCst.) 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 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, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour (d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et (e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 131 II 627 consid. 6.1 pp. 636/637; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123 et les références citées).

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, le 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 de manière claire 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/111/2006 du 7 mars 2006 consid. 5b).

Tel n'est pas le cas en l'espèce. La SI ne soutient du reste pas, à teneur de ses écritures et du dossier, avoir pris de dispositions auxquelles elle ne saurait

renoncer sans subir de préjudice. En conséquence, l'accord conclu n'est pas applicable, que cela soit directement ou en application du principe de la bonne foi.

5. a. Selon l'art. 11 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Est considéré comme bénéfice net imposable, le bénéfice tel qu'il résulte du compte profits et pertes (art.12 let. a LIPM).
- b. Les prestations qu'une société anonyme fait directement ou indirectement à ses actionnaires, à ses participants ou à des personnes la ou les touchant de près, sans contre-prestation, c'est-à-dire volontaires, et qu'elle n'aurait pas faites à des tiers qui lui sont étrangers dans les mêmes circonstances, ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées à son rendement, car elles n'ont pas le caractère de frais généraux pour la société. Le Tribunal fédéral recourt aux notions de distribution dissimulée de bénéfices et de prestations appréciables en argent (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010, c 3.1, ainsi que les références citées ; RDAF 1995 p. 38ss).
- c. Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples. Elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux, notamment par un paiement d'intérêts disproportionnés pour un prêt de l'actionnaire. En présence d'une prestation appréciable en argent, le fisc réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société (Arrêt du Tribunal fédéral 2P. 49/1998 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Genève 2002, p. 190).

En l'espèce, le TAPI, dans la première partie de son raisonnement, a déterminé qu'une reprise pour intérêt excessif devait être effectuée pour CHF 163'689.-.

Les calculs effectués, exacts et pertinents, n'ont été critiqués ni par la recourante, ni par la SI.

6. En conséquence, le recours sera admis, dès lors que l'AFC-GE conclut à la confirmation du principe de la décision sur réclamation du 28 juin 2008. La procédure sera retournée à l'administration fiscale afin qu'un nouveau bordereau d'impôt soit notifié à la SI intimée, tenant compte de la reprise citée ci-dessus.

Au vu de cette issue, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la SI, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 juillet 2011 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du 14 juin 2011 du Tribunal administratif de première instance ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du 14 juin 2011 du Tribunal administratif de première instance ;

confirme les décisions sur réclamation du 23 juin 2008 et retourne le dossier à l'administration fiscale cantonale au sens des considérants ;

met à la charge de la SI de la F_____ un émolument de CHF 1'500.- ;

n'alloue aucune indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à Me Frédéric Cottier, avocat de la SI de la F_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

le président ségeant :

Ph. Thélín

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :