RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1051/2004-FIN **ATA/763/2004**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 5 octobre 2004

dans la cause

B. SA
représentée par Me Laurent Didisheim, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. B. S.A. est une société anonyme dont le siège social est à Genève. Elle a pour but le prestation de services, le courtage, la représentation et la gestion pour le compte de tiers dans le domaine maritime.

2. B. S.A. de même que trois autres sociétés européennes actives dans le commerce maritime (ci-après : les actionnaires européens) se sont associés à deux professionnels américains de la branche (ci-après : les partenaires) en vue de pénétrer le marché d'Amérique du Nord.

   Le 1er février 1999, ils se sont regroupé sous la forme d'une société, « X. » (ci-après : X.), dont le siège se trouve aux Bahamas.

   Les actionnaires avaient reconnu et admis un engagement d'une période minimum de 36 mois dès le 1er février 1999 ou un engagement pour les trois années correspondant à la location de locaux commerciaux utilisés par X.. Pendant cette période minimum, les partenaires s'étaient engagés à travailler exclusivement pour la société et les actionnaires européens à la financer (art. 16 de la convention).

   La principale activité de X. consistait en l'achat et la vente de bateaux ainsi que la préparation de financement au nom d'armateurs.

3. Pour financer la constitution et la première année d'existence de X., les quatre actionnaires lui ont remis USD 463'000.-, à titre d'avance de frais, sous forme de quatre versements (art. 7 de la convention d'actionnaires du 29 janvier 1999 ; ci-après : la convention).

4. Dans les comptes remis en annexes à la déclaration d'impôts 2000, B. S.A. a déclaré sous la rubrique « Actifs immobilisés », une participation de 12,5% (capital social USD 5'000.-) dans X..

5. Pour la période fiscale allant du 1er janvier 2000 au 31 décembre 2000, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a fait parvenir à B. S.A. un bordereau 2000 fixant l'impôt à CHF 21'293,50, en date du 8 octobre 2001.

6. En septembre 2002, l'AFC a notifié à B. S.A. un bordereau de taxation d'office 2001. La taxation a été établie sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 90'281.- et d'un capital imposable de CHF 585'882.-, en reprenant les éléments imposables de l'année précédente et en les majorant de 10% en CHF 24'071.-, dont une amende CHF 300.-.

7. Par courrier du 10 septembre 2002, la B. S.A. a sollicité un délai supplémentaire à l'AFC pour faire parvenir sa déclaration 2001.

Le 24 septembre 2002, B. S.A. a rempli et renvoyé la déclaration en question, en déclarant un bénéfice de CHF 55'183.- et un capital de CHF 550'784.-.

Dans les comptes remis en annexe à la déclaration, figurait un poste « perte sur aliénation d'actifs immobilisées » de CHF 401'881.-, sous la rubrique « Résultats exceptionnels ».

8. Par courrier datant du 15 octobre 2002, l'AFC a fait savoir à B. S.A. qu'elle considérait le remise de la déclaration comme une réclamation et lui demandait de communiquer le détail et la justification du poste « perte sur aliénation d'actifs immobilisés » en CHF 401'881,72.

Dans sa réponse datant du 18 novembre 2002, B. S.A. a remis à l'AFC deux documents en anglais intitulés « Unanimous joint resolution of shareholders and directors » ainsi que « Settlement agreement dated 30th March 2001 ». Elle expliquait que ces documents prévoyaient la cessation de l'activité de la société X..

9. L'AFC a adressé à B. S.A. une seconde demande de renseignements le 13 novembre 2002.

La société a répondu par courrier du 18 novembre 2002, en joignant à nouveau une copie du document intitulé « Unanimous joint resolution of shareholders and directors » et en précisant que la part de la perte attribuée à chaque société actionnaire était égale à 100 %, soit tout l'investissement.

10. Par décision sur réclamation du 13 décembre 2002, l'AFC a maintenu le principe de la taxation d'office avec amende au motif que B. S.A. n'avait pas répondu de manière exhaustive à ses questions.

11. Le 10 janvier 2003, B. S.A. a recouru auprès de la commission de recours en matière d'impôt (ci-après : la commission) contre ladite décision. Elle a conclu à l'annulation de la décision et la déduction de la perte (CHF 401'881'72.-) du bénéfice de l'exercice 2001. Dans ses écritures, la société a détaillé l'origine de la perte.

Les états financiers d'X. avait fait ressortir une perte de USD 262'398.- au 31 janvier 2000. Le 25 juillet 2000, B. S.A. avait contribué au financement d'X. en lui versant USD 50'000.- (CHF 83'500.-). Les quatre sociétés actionnaires avaient décidé au début de l'année 2001 de continuer le financement d'X., c'est pourquoi B. S.A. avait effectué un nouveau versement le 30 janvier 2001 à hauteur de USD 50'000 (CHF 82'875.-).

Le 30 mars 2001, les actionnaires d'X. avaient décidé de mettre un terme à l'opération commerciale en signant les documents intitulés « Unanimous joint resolutions of shareholders and directors » et « Settlement agreement dated 30th March 2001 ». C'est ainsi que B. S.A. avait opéré en date du 11 avril 2001 un versement final de CHF 86'075.- (USD 50'000.-).

La somme avancée par B. S.A. à X. s'élevait à USD 250'000.- (soit CHF 401'881'72.-) et avait été entièrement perdue dans cette opération commerciale. La valeur de l'investissement X. avait été amortie en totalité dans le bilan au 31 décembre 2001.

12. Par courrier du 14 août 2003, l'AFC a fait parvenir ses observations à la commission. Elle a conclu à la confirmation du principe d'une taxation d'office et de l'amende, ramenée à CHF 300.-.

Les prêts effectués au bénéfice d'X. et les autres avances de prestations étaient insolites, c'est pourquoi ces opérations devaient être qualifiées de prestations appréciables en argent.

B. S.A. savait au 31 décembre 2000 que la perte subie par X. était déjà équivalente à l'investissement de départ et n'avait cessé pour autant ses investissements. Elle avait négligé de constituer une provision et avait malgré tout continué à verser des fonds sans en donner les raisons.

Ces versements devaient donc être qualifiés de distribution dissimulée de bénéfices. Le montant litigieux ne pouvait donc pas être considéré comme une charge et devait être réintégré au bénéfice imposable.

13. Le 26 septembre 2003, B. S.A. s'est expliquée sur différents points.

Tous les montants investis devaient servir à financer le lancement et le fonctionnement d'X..

Dès sa création le 29 janvier 1999, X. avait été dotée d'un budget de fonctionnement comprenant les frais de location de bureaux, de voyages, de salaire, etc s'élevant à USD 463'000.-. Le 12 juillet 2000, suite à des difficultés de trésorerie, les deux partenaires américains ont présenté aux actionnaires européens une demande de fonds complémentaires de USD 200'000.- qui devait permettre d'assurer le fonctionnement d'X. durant le reste de l'année 2000. Les activités commerciales dans le domaine maritime, bien qu'en cours, avaient généré des revenus à hauteur de USD 96'169,61.- ; ce qui était insuffisant pour permettre à la société de couvrir ses charges.

Par la suite, la situation financière d'X. ne s'était pas améliorée. C'est pourquoi, les partenaires avait décidé de mettre fin aux activités d'X.. L'accord du 29 janvier 1999 prévoyait que les actionnaires européens étaient tenus d'assurer le financement de la société pendant trois ans de sorte qu'il avait été prévu de ne dissoudre la société que le 31 mars 2002 et de verser USD 100'000.- pour couvrir les frais restant encore en suspens jusqu'à ladite date. C'est la raison pour laquelle, B. S.A. avait fait des versements complémentaires au-delà du 31 mars 2001 et nonobstant la décision de cessation de toute activité d'X..

L'absence de provision s'expliquait par l'optimisme de B. S.A. sur les possibilités du marché.

Il ressortait de ces explications que la société n'avait nullement eu l'intention de procéder à une distribution dissimulée de bénéfices mais avait souhaité participer à un projet dont le but était d'étendre ses activités en Amérique du Nord.

Elle avait dû assumer les coûts en proportion de sa participation dans X., correspondant aux frais de fonctionnement dûment budgétés dès avant la création d'X.. Ces investissements ne pouvaient dès lors pas être qualifiés d'insolites.

14. Par décision du 5 avril 2004, la commission a partiellement admis le recours en admettant en déduction du bénéfice réalisé pendant l'exercice 2001 de B. S.A. les deux versements de USD 50'000.- chacun et effectués durant cet exercice pour une contre-valeur de CHF 168'950.-.

Les questions relatives à la taxation d'office et à l'amende n'étant pas contestées, la commission a examiné deux conditions cumulatives, développées par la jurisprudence du Tribunal fédéral pour l'application de l'ancien article 66 lettre h de la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) et également valable pour l'application de l'article 12 lettre h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

Elle a conclu que des rapports commerciaux étaient à l'origine des prestations faites en faveur d'X.. La perte qui en découlait se justifiait commercialement par conséquent, les différents investissements effectuées par B. S.A. dans l'X. ne représentaient pas des distributions dissimulées de bénéfice. Toutefois, la recourante aurait dû enregistrer dans ses comptes de l'exercice bouclé au 31 décembre 2000 la perte déjà subie sur la totalité de son investissement, s'élevant alors à CHF 232'931,72 et figurant dans son bilan au 31 décembre 2000 sous les postes « participations » et « prêts à long terme ». Par conséquent, B. S.A. ne pouvait déduire la totalité de la perte subie durant l'exercice commercial 2001 correspondant à la période fiscale en cause.

15. Par acte déposé le 17 mai 2004, B. S.A. a recouru contre la décision de la commission.

Elle conteste le raisonnement de la commission consistant en l'application du principe de périodicité.

Selon B. S.A., elle avait fait part de son souhait de se retirer du projet X. dans le procès-verbal de l'assemblée générale du 15 septembre 2000 mais cela ne signifiait pas pour autant que son investissement devait être considéré comme une perte. Les autres actionnaires américains et européens continuaient à apporter leur soutien à X. assurant ainsi l'existence de cette dernière. Si l'affaire s'était révélée prometteuse, il était certain qu'X. aurait remboursé le prêt consenti par B. S.A.. Il n'y

avait donc aucune raison de considérer ce poste comme une perte à cette époque déjà.

De plus, malgré les problèmes financiers d'X., cette société générait un certain chiffre d'affaires ; ce qui aurait pu lui permettre de procéder au remboursement du prêt consenti. Ce dernier était réalisable car la société n'avait pas encore été déclarée en faillite.

On ne pouvait parler de perte qu'à partir de mars 2001, lorsque tous les actionnaires ont en commun décidé de la liquidation d'X.. C'était à ce moment que tout espoir de remboursement s'était évanoui.

Il convenait de considérer que le montant total investi par B. S.A. dans X. se montait à USD 250'000.-, soit CHF 401'881,72.

B. S.A. conclut à l'admission du report en 2001 des pertes éprouvées en 2000 et l'inscription de ces dernières en déduction du bénéfice de l'année 2001.

16. Dans sa réponse, l'AFC s'est ralliée entièrement à la décision de la commission par conséquent la question de l'existence de distribution dissimulée de bénéfice n'était plus à examiner. Le litige portait donc uniquement sur la question de savoir si B. S.A. pouvait faire valoir la totalité de la perte subie, soit CHF 401'881,72 durant le seul exercice 2001 ou si elle aurait dû, en application du principe de périodicité, enregistrer une perte de CHF 232'931.- dans ses comptes au 31 décembre 2000, montant correspondant à la totalité des investissements déjà effectués dans X. à cette date.

Elle conclut à la confirmation de la décision de la commission et donc au rejet du recours.

EN DROIT

1. La décision de la commission est parvenue au domicile élu de la recourante le 19 avril 2004. Le recours a été déposé le 17 mai 2004, soit dans le délai de 30 jours prévu à l'article 53 alinéa 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc. - D 3 17).

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A al. 3 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05).

2. Il s'agit pour le tribunal de céans de déterminer si la recourante peut faire valoir la totalité de la perte subie (CHF 401'881,72) durant l'exercice 2001.

3. L'AFC et la commission admettent toutes deux qu'en vertu du principe de périodicité et du principe d'étanchéité des exercices fiscaux, la recourante aurait dû constituer une provision dans les comptes au 31 décembre 2000 pour faire valoir la totalité de la perte subie.

4. Selon l'article 958 du code suisse des obligations du 30 mars 1911 (CO – RS 220), toute personne astreinte à tenir des livres doit dresser un inventaire, un compte d'exploitation et un bilan à la fin de chaque exercice annuel. C'est la situation à la date de clôture qui est déterminante. Ce principe dit de la périodicité joue un rôle important en comptabilité. Il est fondamental en droit fiscal. En effet, il faut mesurer la capacité contributive de l'entreprise, soit le bénéfice réalisé pendant un temps déterminé, la période de calcul de l'impôt (J. M. RIVIER, Vérité comptable et vérité fiscale? in Das schweizerische Steuerrecht, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr Ferdinand Zuppinger, 1989, p. 405 ss, p. 411).

5. Les sociétés sont imposées sur le bénéfice net qu'elles ont réalisé pendant l'exercice qui précède l'année où l'impôt est exigible (art. 24 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 11 LIPM).

En droit fiscal, le bénéfice net imposable de la société comprend en particulier le solde du compte de résultats (art. 12 lettre a de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15). Les comptes annuels servent en principe de base à la taxation (cf. E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, System des Steuerrechts, 6e éd., 2002, p. 435; F. GAGIANUT, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, in Archives 37 p. 137 ss, p. 140-141; J. M. RIVIER, op. cit.; p. 405 ss, p. 405-406; B. SCHERRER, Die Buchhaltung als Veranlagungsgrundlage beim Selbständigerwerbenden, in L'Expert-comptable suisse 1986, p. 14).

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 (cf. ATF 119 Ib 111 consid. 2c p. 115; RDAF 1998 II 374, 2P.14/1998, Archives 65 p. 51 consid. 3a p. 56 et les références citées).

6. Les provisions sont des déductions portées à la charge du compte de résultat pour tenir compte de dépenses ou de pertes dont le montant exact ou l'ampleur n'est pas encore établie de façon certaine (art. 63 al. 1 lettre b de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse Genève et Bâle 2002, p. 120). La cause de la diminution de valeur ou de la perte doit être survenue pendant l'exercice commercial (RDAF 1975 page 355). La provision a un caractère provisoire et doit être justifiée par l'usage commercial. Elle doit porter, conformément au principe de périodicité, sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (art. 13 LIPM ; X. OBERSON op. cit. page 213 ; ATA/31/2004 du 13 janvier 2004 ; ATA/669/2003 du 2 septembre 2003 ; Arrêt du Tribunal fédéral

2P.184/2004 du 21 juin 2004; 4C.281/2002 du 25 février 2003). Les provisions ne constituent pas un élément du bénéfice et, partant, ne sont pas imposables.

Par ailleurs, une charge doit être enregistrée dès qu'existe une obligation de la payer. Le rattachement d'une charge à un exercice n'intervient pas au moment de la comptabilisation ou du paiement mais à celui de la naissance de l'obligation (Archives 20 p. 246; J. M. RIVIER, op. cit., p. 413).

Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif, deux conditions doivent être réunies pour que les provisions soient admises : les faits qui sont la cause du risque de perte doivent s'être produits au cours de l'exercice clos pendant la période de calcul ; le risque de perte doit être certain ou quasi certain, mais non nécessairement définitif. Par ailleurs, l'appréciation du risque doit être faite en tenant compte de tous les faits connus à la date du bouclement des comptes et non de faits ultérieurs qui viendraient confirmer ou infirmer le montant de la provision (RDAF 1975, p. 335; ATA/31/2004 cité).

Dans un récent arrêt, le tribunal de céans a appliqué le principe selon lequel une perte devait être prise en considération dès qu'elle était certaine ou quasi certaine. Il a considéré qu'il était notoire que le marché immobilier avait commencé à connaître une chute au début des années 1990 ; le contribuable concerné aurait donc dû savoir en 1993 au plus tard que son immeuble avait perdu de sa valeur et c'est à cette date qu'il aurait dû constituer une correction de valeur, traitée fiscalement comme une provision. Même si une reprise du marché immobilier pouvait être espérée par le contribuable, celui-ci disposait de suffisamment d'informations pour comptabiliser le risque de perte déjà dans l'exercice 1993, dans la mesure où ce risque de perte était certain ou quasi certain au cours des années 1990 à 1993 (ATA/31/2004 déjà cité). Il convient d'appliquer les mêmes principes au cas d'espèce.

a. Selon la recourante, le souhait de se retirer du projet X. ne signifiait pas que le prêt qu'elle avait consenti devait être considéré comme une perte. Par ailleurs, l'X. avait réalisé un certain chiffre d'affaires, elle aurait donc pu procéder au remboursement du prêt consenti. Les espoirs d'obtenir un remboursement des prêts consentis s'étaient évanouis en mars 2001, lorsque tous les actionnaires avaient en commun décidé de la liquidation d'X..

b. Il est certes difficile de se replacer dans le contexte de l'époque, afin d'interpréter les termes du procès-verbal du 15 septembre 2000.

Toutefois, X. connaissait déjà des problèmes de trésorerie en 2000. La recourante a donné suite à la demande de fonds complémentaires de USD 200'000.-, le 12 juillet 2000. Ainsi, la société a pu générer des revenus à hauteur de USD 96'169,61 à l'aide des fonds complémentaires. Ces derniers lui ont permis d'assurer son fonctionnement durant l'année 2000. Si les actionnaires américains et

européens n'avaient pas donné suite à cette demande, X. n'aurait pas pu fonctionner jusqu'à la fin de l'année et encore moins rembourser les prêts consentis.

Par ailleurs, le tribunal de céans relève que la recourante n'a pas pu se retirer du projet commercial en 2000 en raison des termes du contrat, fixant une durée déterminée durant laquelle les actionnaires américains et européens s'engageaient à financer la société. Si la recourante a manifesté son intention de se retirer en septembre 2000 alors même qu'elle ne pouvait pas le faire, cela démontre que l'affaire était déjà considérée comme dénuée de chance de succès.

c. Il faut admettre qu'en émettant le souhait de se retirer du projet X. et en connaissant les difficultés financières de la société étrangère, la recourante pouvait se rendre compte durant l'exercice 2000 du risque quasi certain de ne pas être remboursée et donc du risque de subir une perte.

La perte de la recourante sur les investissements dans l'X. ne devait pas nécessairement être définitive en 2000 ; il suffisait que la perte sur les avances déjà effectuées au 31 décembre 2000 fût considérée à cette date comme quasi certaine.

Le Tribunal administratif estime que la créance relative au prêt avancé en 2000 est née au cours de cette même année et aurait donc dû être comptabilisée, en vertu du principe de périodicité, lors de l'exercice concerné.

Partant, la recourante aurait dû enregistrer dans ses comptes de l'exercice bouclé au 31 décembre 2000, le montant de la perte déjà subie sur la totalité de son investissement à cette date, soit CHF 232'931,72.

7. Vu ce qui précède, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui n'a en outre pas droit à une indemnité.

* * * * *

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 17 mai 2004 par B. S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 5 avril 2004;

au fond :

le rejette;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 2’500.-;

dit que conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire; il est adressé en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi.

communique le présent arrêt à Me Laurent Didisheim, avocat du recourant ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, M. Thélin, Mme Hurni, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal Administratif :

la greffière-juriste :	la vice-présidente :
C. Del Gaudio-Siegrist	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :