RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/110/2004-FIN **ATA/201/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 12 avril 2005

dans la cause

S.I. LA MAISON L_____
représentée par Berney et Associés S.A., société fiduciaire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. À l'époque des faits, la S.I. La maison L_____(ci-après : la S.I., la contribuable ou la recourante) était propriétaire d'une villa située au _____, chemin de B_____ qui était occupée par son actionnaire unique.

   Selon le questionnaire sur la valeur locative, il s'agit d'une villa de 684 m2 sise sur une parcelle de 10'871 m2 au bord du lac.

   Exercice fiscal 1997

2. Le compte de profits et pertes au 31 décembre 1997, joint à la déclaration fiscale 1997 de la contribuable, mentionnait comme unique produit de la S.I. des loyers annuels d'un montant de CHF 350'000.-.

   Compte tenu d'une participation de l'actionnaire de CHF 487'740.- aux charges de la S.I. qui s'élevaient à CHF 816'514,55, le bénéfice de l'exercice s'est élevé à CHF 21'225,45.

3. Par bordereau rectificatif de taxation du 13 décembre 1999, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a fixé l'impôt cantonal et communal (ICC) 1997 à CHF 66'146,10.

   L'AFC s'est basée sur un bénéfice imposable de CHF 151'225.-, qui correspondait à une reprise de CHF 130'000.- sur les loyers (en réalité, valeur locative) que l'AFC a estimés à CHF 480'000.-.

4. Dans sa réclamation du 21 décembre 1999, la contribuable a contesté la valeur locative retenue par l'AFC en expliquant que le loyer de CHF 350'000.- tenait compte « le plus objectivement possible des conditions du marché ».

5. Le 27 novembre 2001, un architecte de l'AFC s'est rendu sur place afin de procéder à une expertise de la villa en cause.

6. Selon le rapport dudit architecte du 28 janvier 2002, la valeur locative annuelle a été fixée à CHF 414'255.-, arrondie à CHF 414'000.-.

7. Par courrier du 14 mars 2002, la contribuable a adressé à l'AFC de nouveaux bilans et comptes de profits et pertes modifiés pour les années 1997 à 1999, qui prenaient en compte la nouvelle valeur locative de CHF 414'000.-.

   Elle a déclaré accepter ce dernier montant et a ajouté qu'elle avait « refait les états financiers des exercices concernés, afin de les maintenir en conformité avec le droit ». De ce fait, et malgré la correction de la valeur locative, effectuée

par l'AFC, le bénéfice imposable, selon la contribuable, s'élevait à CHF 25'103,45.

8. Se fondant sur le résultat de son expertise, l'AFC a ramené le bénéfice imposable de CHF 151'225.- à CHF 85'225.-, par décision du 10 avril 2002.

Elle rappelait par ailleurs qu'une fois remis entre les mains de l'autorité de taxation, les états financiers d'un contribuable ne pouvaient plus être revus et corrigés par ce dernier.

Cette décision était accompagnée d'un bordereau rectificatif 1997 réduisant l'impôt de CHF 66'146,10 à 57'343,05.

Exercice fiscal 1998

9. Pour l'année fiscale 1998, la contribuable a déclaré un bénéfice de CHF 32'952.- fondé sur des loyers de CHF 350'000.-.

10. Un bordereau ICC provisoire lui a été notifié le 17 décembre 1999.

11. Le 18 décembre 2000, l'AFC lui a notifié son bordereau rectificatif ICC 1998.

12. Sur réclamation de la contribuable du 12 janvier 2001, le bénéfice imposable a été ramené de CHF 162'952.- à CHF 96'952.-, par décision du 15 avril 2002. Celle-ci était basée sur le rapport d'expertise de la villa du 28 janvier 2002.

Exercice fiscal 1999

13. Pour l'année fiscale 1999, la contribuable s'est également fondée sur des loyers de CHF 350'000.- pour déclarer un bénéfice imposable de CHF 31'563.-

14. Par bordereau provisoire du 19 décembre 2000, l'AFC a retenu un bénéfice imposable de CHF 32'952.-.

15. Par bordereau rectificatif ICC 1999 du 18 décembre 2001, l'AFC a fixé ce bénéfice imposable à CHF 162'952.-, ce qui correspondait à une reprise de CHF 130'000.- sur les loyers.

16. Sur réclamation du 9 janvier 2002, l'AFC a ramené le bénéfice imposable à CHF 95'563.-, par décision du 10 avril 2002, basée sur l'expertise du 28 janvier 2002.

Procédure de recours devant la commission cantonale

17. Le 7 mai 2002, la contribuable a recouru devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) contre les trois décisions sur réclamation susmentionnées.

En substance, elle acceptait que la valeur locative de CHF 414'255.-, fixée suite à l'expertise ordonnée par l'AFC, soit appliquée rétroactivement, pour les exercices fiscaux en cause, mais demandait que les comptes modifiés, envoyés à l'AFC par courrier du 14 mars 2002, soient pris en considérations en lieu et place de ceux remis initialement avec ses déclarations fiscales 1997 à 1999.

Lesdits comptes modifiés se rapportaient à la participation de l'actionnaire aux frais généraux de la S.I.. En effet, la diminution de la part prise directement en charge par l'actionnaire réduisait d'autant le bénéfice imposable, ce qui permettait de compenser en bonne partie l'augmentation de l'état locatif de CHF 350'000.- à CHF 414'255.-.

En conséquence, elle concluait principalement à une nouvelle taxation pour les années 1997 et 1999 qui prendrait en considération les comptes modifiés.

S'agissant de l'année fiscale 1998, la recourante faisait valoir que le bordereau de taxation provisoire était devenu définitif, faute pour l'AFC de lui avoir notifié le bordereau rectificatif dans le délai d'une année. Elle concluait donc à la nullité du bordereau rectificatif.

18. Dans sa réponse du 24 septembre 2002, l'AFC a reconnu tout d'abord que la rectification de la taxation 1998 n'avait pas respecté le délai d'une année, de sorte qu'elle admettait le caractère définitif du bordereau provisoire du 17 décembre 1999.

Ensuite, elle relevait que la recourante avait déclaré que le calcul de l'expert de l'AFC était acceptable dès lors qu'il était « complet, précis, méthodique et mathématique d'une valeur de marché ».

En outre, l'AFC considérait que la valeur locative de CHF 414'000.-avait été valablement prise en considération pour les années fiscales 1997 et 1999, dans la mesure où la procédure de taxation pour ces années n'était pas terminée lors de l'établissement du rapport d'expertise.

Enfin, l'AFC estimait que la comptabilité remise initialement, c'est-à-dire avec le dépôt des déclarations fiscales, ne pouvait être modifiée sans violer les « principes régissant l'établissement des bilans ».

En conséquence, elle concluait à l'annulation du bordereau rectificatif 1998 du 18 décembre 2000 et au rejet du recours pour le surplus.

19. Par courrier du 17 octobre 2002, la recourante a déclaré maintenir son recours.

Elle soulignait d'une part que la valeur locative de CHF 414'255.- avait été acceptée.

D'autre part, elle estimait être en droit de modifier les comptes des exercices 1997 et 1999 dans la mesure où la S.I. n'exerçait aucune activité « financière, commerciale ou autre ». Ses seuls justificatifs comptables ne concernaient que les charges de la villa, qui s'élevaient en moyenne à CHF 800'000.- par an. Les produits ne correspondaient à aucune recette effective et le bénéfice « était calculé dans le respect d'une norme fiscale qui impose la recherche du profit ».

20. Par pli du 21 octobre 2002, la CCRMI a transmis les observations de la recourante à l'AFC qui n'a pas formulé de remarques.

21. La CCRMI a rejeté le recours par décision du 18 décembre 2003.

Après avoir dit que seules étaient encore litigieuses les taxations 1997 et 1999 relatives aux comptes des deux années précitées, la CCRMI a rappelé que l'autorité fiscale se fonde sur le bilan commercial tel qu'il est présenté par la société et qui peut être corrigé au regard des dispositions fiscales. Cependant, la comptabilité au sens des articles 957 et ss CO vaut titre et présente un caractère définitif en ce qui concerne le compte de profits et pertes et le bilan. La CCRMI a encore rappelé la distinction existant entre corrections et modifications de comptabilité. Ces dernières sont les changements qu'une entreprise apporte à son bilan dans le cadre du pouvoir d'appréciation que lui laisse le droit commercial. Elles ne sont possibles que jusqu'au moment où le bilan est porté à la connaissance des autorités fiscales et ne permettent pas à une entreprise de revenir sur certaines opérations comptables et rectifier son résultat de façon à obtenir une taxation plus favorable. Les changements proposés par la recourante constituant des modifications, le recours devait être rejeté.

Procédure de recours devant le Tribunal administratif

22. Dans son recours du 16 janvier 2004 auprès du Tribunal administratif, la recourante a déclaré recourir à l'encontre de l'impôt cantonal 1997 et 1999, ainsi qu'à l'encontre de l'impôt fédéral direct des années 1997, 1998 et 1999. Elle a repris l'argumentation développée devant la CCRMI.

La recourante a fait valoir en substance que les comptes d'une S.I. ne sont pas établis selon les règles du droit commercial puisqu'une S.I. n'exerce aucune activité commerciale. Comme l'AFC a modifié un paramètre de ces comptes, soit la valeur locative de la villa, la recourante était parfaitement en droit de modifier d'autres paramètres afin que le bénéfice résultant du compte de pertes et profits reste sensiblement identique malgré la reprise opérée par l'AFC.

23. Par réponse du 18 février 2004, l'AFC a conclu à l'irrecevabilité des conclusions ayant trait à l'impôt fédéral pour les années 1997, 1998 et 1999, étant donné que la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct n'avait pas encore statué sur cet objet.

L'AFC a ensuite rappelé que les S.I. sont des sociétés anonymes, soumises à la loi sur l'imposition des personnes morales ainsi qu'aux règles usuelles applicables aux sociétés anonymes en matière de comptabilité. Elle a conclu au rejet du recours.

24. Dans un ultérieur échange d'écritures, les deux parties ont persisté dans leurs conclusions.

25. Il résulte d'un article de presse paru dans la Tribune de Genève le 25 janvier 2005 que l'immeuble en cause a été vendu dans le courant du mois de décembre 2004. Ce fait nouveau n'a cependant pas d'incidence sur cette cause étant donné que celle-ci porte sur les exercices fiscaux 1997, 1998 et 1999. En conséquence, la cause a été gardée à juger.

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. 53 al.1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17 ; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).

2. La présente procédure traite du recours interjeté par la recourante à l'encontre de la décision de la CCRMI du 18 décembre 2003, qui portait uniquement sur les impôts cantonaux et communaux pour les années 1997, 1998 et 1999. En conséquence, toutes les conclusions de la recourante ayant trait à l'impôt fédéral direct sont irrecevables.

3. Le bordereau provisoire pour l'impôt cantonal et communal 1998 du 17 décembre 1999 étant devenu définitif, le litige porte uniquement sur le droit de la recourante de modifier ses comptes 1997 et 1999.

4. a. À proprement parler, le concept de société immobilière (S.I.) est avant tout d'ordre fiscal ; il ne correspond notamment pas à une forme distincte de société. En général, on qualifie comme telles les sociétés dont le but principal ou l'activité consiste exclusivement ou principalement à acquérir, gérer, exploiter ou à aliéner des immeubles (ATF 104 Ia 251). Ces sociétés prennent généralement la forme de sociétés de capitaux ; plus rarement de coopératives (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2^{e} édition, Bâle 2002, p. 206).

b. À l'instar des autres sociétés de capitaux, la S.I. doit payer un impôt sur son bénéfice (solde du compte de pertes et profits). Ce bénéfice est constitué généralement par la différence entre les loyers reçus (ou calculés théoriquement) et les charges (intérêts passifs, entretien). Étant donné le rapport étroit des actionnaires/locataires avec la S.I., le fisc surveille attentivement la réalité du montant des loyers exigés des premiers, comme celle des charges déduites par la seconde (X. OBERSON, op. cit. p. 206).

Au vu de ce qui précède, les sociétés immobilières sont des sociétés de capitaux, imposées comme toutes les sociétés de capitaux sur leur bénéfice, soit le solde du compte de pertes et profits. Malgré leur particularité qui est que leurs produits sont constitués par les loyers reçus (ou calculés théoriquement), elles sont soumises aux dispositions légales régissant la forme de société choisie. Il s'ensuit qu'il n'y a pas de règles particulières applicables à la S.I., notamment pour la tenue de sa comptabilité commerciale. La S.I. ne saurait donc s'affranchir des règles usuelles en la matière sous prétexte qu'elle ne déploie aucune activité commerciale. L'argumentation de la recourante ne saurait donc être retenue sur ce point.

5. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 11 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15 ; art. 57 et 58 LIFD). Selon l'article 12 lettre a LIPM et l'article 58 alinéa 1 lettre a LIFD, le bénéfice net imposable résulte du compte de pertes et profits.

L'imposition du bénéfice des personnes morales repose donc sur le bénéfice tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial. Le bilan commercial est donc déterminant également en droit fiscal ("Massgeblichkeitsprinzip") (X. OBERSON, op. cit., p. 181, n° 2). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la pratique fiscale suisse se fonde sur le bilan commercial, dès lors qu'il ne viole pas les dispositions impératives du droit commercial et respecte les règles particulières du droit fiscal relatives au calcul du bénéfice (RDAF 2002 II 131-137, c. 2a, p. 133).

Les règles correctrices prévues dans les lois fiscales visent à adapter le bilan commercial aux exigences du droit fiscal, dont l'objectif est de frapper le contribuable selon sa réelle capacité contributive. Les redressements effectués par l'autorité fiscale forment le bilan fiscal (W. RYSER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4ème édition, Berne 2002, p. 212). L'existence de ces deux bilans est due au fait que le droit commercial et le droit fiscal poursuivent des buts différents. Alors que le droit commercial est régi par le principe de prudence, qui tend à promouvoir une approche conservatrice de l'entreprise axée sur une vision plutôt pessimiste de l'avenir, le droit fiscal cherche à taxer la société d'après sa véritable capacité économique (X. OBERSON, op. cit., p. 182, n° 4). Toutefois, l'autorité fiscale se fonde sur le bilan commercial tel que présenté par la société, qu'il examine et, le cas échéant, le corrige au regard des dispositions fiscales. Il en résulte que la

taxation du bénéfice imposable se calcule sur le bilan fiscal, soit le bilan commercial adapté aux objectifs du droit fiscal (M. BERGER, Probleme der Bilanzberichtigung, in Archives de droit fiscal suisse 2002, p. 541).

6. a. Dès que le bilan est définitif, l'entreprise est limitée dans les changements qu'elle entend lui apporter. Les limites qui lui sont imposées diffèrent, cependant, selon qu'elle procède à des corrections ou à des modifications de sa comptabilité (RDAF 1977, 371-383, p. 376).

Les corrections ont pour but de rendre conforme au droit commercial un bilan qui viole une disposition impérative du code des obligations. Les modifications sont les changements qu'une entreprise apporte à son bilan dans le cadre du pouvoir d'appréciation que lui laisse le droit commercial (RDAF 1977, 371-383, p. 374).

Les corrections de bilan peuvent être effectuées par le contribuable, mais seulement jusqu'à l'entrée en force de la taxation. Des corrections a posteriori ne sont concevables que dans le cadre d'une procédure de révision. Les modifications de bilan, en revanche, sont possibles, jusqu'au moment où le bilan est porté à la connaissance des autorités fiscales (X. OBERSON, op. cit., p. 182, n° 2). Ainsi, l'entreprise ne peut revenir sur certaines opérations comptables uniquement parce qu'elle en ignore les suites fiscales, et rectifier son résultat de façon à obtenir une taxation plus favorable (RDAF 1977, 371-383, p. 380).

b. Les règles rappelées ci-dessus font l'objet d'une jurisprudence constante du tribunal de céans (ATA/669/2003 du 2 septembre 2003 et ATA/314/2004 du 25 mai 2004).

c. In casu, suite aux réclamations de la recourante concernant la valeur locative de la villa, l'AFC a procédé à une expertise dont le résultat a été admis par les parties. Ce faisant, elle a agi conformément à sa pratique en matière d'imposition de sociétés, en établissant un bilan fiscal. Les changements opérés a posteriori par la recourante sont des modifications du bilan visant à obtenir une taxation plus favorable malgré la correction de la valeur locative opérée par l'AFC. La recourante ne conteste d'ailleurs pas ce point : elle voit une justification dans sa manière d'agir du fait que la S.I. n'a pas d'activité commerciale. Or, il a été rappelé ci-dessus que les S.I. ne bénéficient pas d'un traitement particulier d'un point de vue comptable, mais sont soumises aux règles usuelles applicables pour toutes les sociétés. En conséquence, le raisonnement de la recourante ne peut être suivi et le recours doit être rejeté.

7. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité.

* * * * *

PAR CES MOTIFS,

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

Préalablement donne acte à l'administration fiscale cantonale qu'elle retire le bordereau rectificatif ICC 1998 ;

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 janvier 2004 par la S.I. La Maison L_____contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 18 décembre 2003 en tant qu'il vise les impôts cantonaux et communaux pour les années 1997 et 1999 ;

le déclare irrecevable pour le surplus ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 2'000.- ;

communique le présent arrêt à la société fiduciaire Berney et Associés S.A., mandataire de la recourante, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy, Hurni, M. Thélin, juges, M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :