

du 18 mars 2003

dans la cause

F. F. (...) S.A.

représentée par PricewaterhouseCoopers S.A.,

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. F. F. (...) S.A. (ci-après : la société) est une société anonyme inscrite au Registre du commerce de Genève depuis le 20 février 1980.
2. En date du 18 novembre 1998, l'administration fiscale cantonale (ci-après: l'AFC) a établi un bordereau de taxation (ICC 1997) au montant de CHF 448'539,80, calculé sur un bénéfice imposable de CHF 1'679'545.- et un capital imposable de CHF 45'845'000.- au taux de CHF 39'877'000.-.
3. Ce bordereau a fait l'objet d'une réclamation le 10 décembre 1998.

La société a contesté le montant des pertes disponibles retenues par l'AFC. L'administration avait en effet retenu un solde de pertes reportables de CHF 2'755'455.-, alors que la société l'avait estimé à CHF 2'849'701.-. Elle a allégué que l'AFC ne pouvait pas tenir compte du bénéfice 1994 de CHF 94'246.-, comme elle l'avait fait, pour le déduire des pertes reportées antérieures (CHF 4'975'922.-) et n'arriver finalement qu'à un montant de pertes reportables de CHF 2'755'455.-. Dès lors, le montant des pertes fiscalement déductibles, après imputation du bénéfice 1996 de CHF 3'878'000.-, était donc de CHF 2'893'343.- en lieu et place d'un montant de 2'755'455.-, tel que déterminé par l'AFC.

Ses résultats comptables entre 1990 et 1996 ont été les suivants:

	<u>Bénéfice/(Perte) CHF</u>
Exercice 1990:	(868'984.-)
Exercice 1991:	(3'030'869.-)
Exercice 1992:	(1'076'069.-)
Exercice 1993:	43'642.-
Exercice 1994:	94'246.-
Exercice 1995:	(1'795'421.-)
Exercice 1996:	3'878'000.-

La société a considéré que, dans le cadre de la taxation ICC 1995, l'AFC avait agi sans base légale, puisqu'elle avait déduit des pertes reportées antérieurement le bénéfice de l'exercice comptable 1994. Selon elle, l'entrée en vigueur de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) avait créé une lacune, ayant pour conséquence que le bénéfice 1994 d'une société ne pourrait jamais être considéré comme un bénéfice net imposable au sens des articles 19 et 41 LIPM. C'est pourquoi les pertes reportées des années 1990, 1991 et 1992 n'avaient pas été prises en considération - et n'auraient pas pu l'être - lors du calcul du bénéfice net imposable 1994, puisque ledit bénéfice n'avait jamais été, et ne serait jamais, un bénéfice net imposable pour la taxation ICC 1995 selon le nouveau droit.

Par ailleurs, la société a exposé que le produit des dividendes qu'elle avait reçus de sa participation permanente en 1997 pour un montant de CHF 173'000.- devait être exclu de son assiette imposable, conformément à l'article 43 LIPM.

Elle a conclu à ce que l'AFC lui notifie un bordereau ICC 1997 rectifié en tenant compte, d'une part, d'un bénéfice déterminant pour le taux d'imposition de CHF 1'585'299.- et, d'autre part, d'un bénéfice imposable de CHF 1'412'299.- conformément aux éléments figurant dans sa déclaration d'impôts 1997.

4. Par décision du 21 novembre 2000, l'AFC a maintenu la taxation litigieuse au motif qu'elle avait agi conformément aux dispositions légales en déduisant des pertes fiscales précédentes (art. 19 al. 1 LIPM) le bénéfice réalisé au cours de l'exercice comptable arrêté en 1994. Par ailleurs, la société n'ayant pas bénéficié des dispositions de l'article 65 LCP avant le 1er janvier 1995, les conditions posées pour l'application de l'article 43 LIPM n'étaient pas remplies.
5. Le 20 décembre 2000, la société a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). Elle a repris pour l'essentiel les mêmes arguments que ceux développés dans sa réclamation du 10 septembre 1998.
6. Le 14 août 2001, l'AFC a considéré qu'il n'y avait pas lieu de déroger à une stricte application de

l'article 19 alinéa 1 LIPM et que le bénéfice de CHF 94'246.- de l'exercice 1994 devait être pris en compte pour absorber les pertes des exercices antérieurs.

S'agissant du dividende de participation d'un montant de CHF 173'000.-, l'AFC a rappelé que l'article 43 LIPM ne s'appliquait qu'aux sociétés au bénéfice d'un statut fiscal de société auxiliaire ou de société de participation financière avant l'entrée en vigueur du nouveau droit. De plus, les conditions de l'article 21 LIPM n'étaient manifestement pas remplies. La taxation devait donc être maintenue sur ce point également.

7. Dans sa décision du 14 novembre 2002, la commission a rejeté le recours.

Elle a considéré que, selon le nouveau droit applicable, il convenait de reporter conformément à l'article 19 alinéa 1 LIPM et à la jurisprudence les pertes des sept exercices précédant la période fiscale en prenant en compte le bénéfice de l'exercice commercial 1994 de CHF 94'246.-.

En effet, le bénéfice 1994 avait été pris en compte dans la comparaison effectuée conformément à l'article 206 LIFD, ce qui faisait de lui ipso facto un bénéfice imposable au sens de l'article 67 alinéa 1 LIFD. Il entraînait donc en considération pour le calcul du report des pertes au sens de l'article 19 alinéa 1 LIPM.

S'agissant du dividende, la société avait toujours été taxée selon le droit commun. Ce n'était que dans la déclaration fiscale 1997 qu'elle avait revendiqué le droit d'exclure ce dividende du bénéfice net imposable. En outre, elle n'avait pas allégué être au bénéfice d'un statut fiscal lui permettant d'être taxée conformément à l'article 65 LCP (ancienne teneur), et il ne ressortait pas du dossier que tel ait été le cas. L'article 43 LIPM ne lui était donc pas applicable.

8. a. Par acte du 19 décembre 2002, F. F. (...) S.A. a formé recours auprès du Tribunal administratif. Elle a repris l'ensemble des arguments qu'elle avait allégués dans le cadre du recours interjeté le 20 décembre 2000 auprès de la commission. Elle a conclu à l'annulation de la décision de la commission du 14 novembre 2002 ainsi que du bordereau 1997 pour l'impôt cantonal et communal du 20 novembre 1998.

b. Le 27 janvier 2003, l'AFC a repris l'argumentation qu'elle avait développée devant la commission et a persisté dans ses conclusions. Au surplus, elle a invoqué l'ATA B. du 3 décembre 2002, qui répondait aux questions posées dans le cas d'espèce.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 7 al. 2 et 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPF - D 3 17; art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. La recourante allègue d'abord que, du fait du passage au système de taxation praenumerando au système postnumerando annuels dès le 1er janvier 1995, les bénéfices réalisés par une entreprise en 1994 ne devaient pas être pris en considération. Elle s'appuie sur le texte de l'article 19 alinéa 1 LIPM, à teneur duquel les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années. Elle prétend à cet égard que le bénéfice réalisé en 1994 ne peut être qualifié de "bénéfice imposable", dès lors qu'il échappait précisément à toute imposition.
3. Depuis le 1er janvier 1995, les impôts sur le bénéfice et sur le capital propre sont fixés et prélevés pour chaque période fiscale qui correspond à l'exercice commercial (art. 37 al. 1 et 2 LIPM).

Avec l'entrée en vigueur, le 1er janvier, de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994, le canton de Genève est passé d'un système d'imposition du bénéfice des personnes morales praenumerando annuel à un système postnumerando annuel (art. 37 LIPM), se conformant ainsi à l'article 31 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) entrée en vigueur le 1er janvier 1993).

Du fait de ce changement de système d'imposition, le bénéfice réalisé en 1994 n'est pas frappé d'impôt.

C'est pourquoi la nouvelle législation a prévu un système permettant de prendre en compte le résultat réalisé par une personne morale en 1994. Ainsi, pour la première période fiscale suivant l'entrée en vigueur de la LIMP, l'impôt sur le bénéfice net des personnes morales fait l'objet de deux taxations provisoires conformes, l'une aux anciennes dispositions, l'autre aux nouvelles. L'impôt calculé selon le nouveau droit est dû s'il est plus élevé que celui calculé selon l'ancien droit; si tel n'est pas le cas, c'est l'impôt calculé selon l'ancien droit qui doit être acquitté (art. 41 al. 1 LIPM).

4. La première question est de savoir si le bénéfice réalisé par la recourante en 1994 doit être pris en compte dans le calcul du report des pertes des sept exercices précédant la période fiscale 1995.

Cette question a déjà été tranchée par le tribunal de céans dans son ATA du 3 décembre 2002 dans la cause B., qui est identique au présent litige:

Faisant fond sur la doctrine, sur la jurisprudence du Tribunal fédéral ainsi que sur les travaux préparatoires (cf. références y relatives dans l'arrêt précité), le Tribunal administratif a constaté que, même si la période de calcul précédant le changement de système d'imposition n'avait finalement pas fait l'objet d'une imposition, la perte ou le bénéfice réalisé pendant cette période était entré en ligne de compte dans la comparaison imposée par le droit transitoire. Partant, le résultat de la période précédant le changement de système d'imposition devait être qualifié d'"imposable", même s'il n'avait matériellement pas été imposé.

Le tribunal a également retenu que le calcul de l'impôt selon le nouveau système, tel que prescrit par l'article 41 LIPM, devait être effectué comme si le nouveau droit avait toujours été en vigueur. Par conséquent, il devait être tenu compte des pertes des sept années précédant 1995.

In casu, l'AFC avait donc eu raison de compenser les pertes reportées des exercices précédents avec le bénéfice 1994.

En conséquence, le recours sera rejeté sur ce point.

5. En ce qui concerne la question de l'exclusion de

l'assiette commerciale imposable des dividendes distribués grâce à la participation permanente que détient la recourante, le Tribunal de céans se réfère à nouveau à son ATA B. précité.

Selon l'article 43 LIPM, les sociétés taxées avant le 1er janvier 1995 conformément à l'article 65 (ancienne teneur) LCP restent soumises aux règles de détermination du bénéfice net imposable et au taux d'imposition résultant de cette disposition jusqu'au 31 décembre 2000.

À teneur de l'article 65 aLCP, les sociétés mentionnées à l'article 60 qui ont pour but exclusif l'administration de participation financières à d'autres entreprises établies hors du canton, ou dont le bénéfice provient uniquement d'entreprises affiliés, telles que trusts, holdings, ainsi que celles qui, tout en ayant leur siège dans le canton, n'y ont aucune activité, ne sont soumises qu'à un impôt annuel de 0,33 0/00 de leur capital versé et de leurs réserves.

Les sociétés visées par l'article 60 aLCP sont les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, coopératives, les associations et les fondations qui ont leur siège ou un établissement dans le canton de Genève, celles qui y exploitent un commerce, une industrie ou qui y exercent une activité lucrative.

En l'espèce, la recourante n'a jamais été une société entrant dans le champ de l'article 60 aLCP.

Par ailleurs, si elle avait pu profiter de la pratique résultant de l'application de l'Information No. 3/88 du 11 mars 1988 relative au traitement fiscal des dividendes reçus par les sociétés financières ou commerciales n'ayant pas le caractère de holding, elle ne saurait être pour autant considérée comme entrant dans le champ d'application de l'article 65 aLCP.

Enfin, elle n'a, entre 1986 et 1994, jamais réalisé de bénéfice imposable et n'a donc jamais été au bénéfice de l'article 65 aLCP.

Par conséquent, elle ne peut pas se prévaloir de l'application de l'article 43 LIPM.

Le recours sera également rejeté sur ce point.

6. Un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge

de la recourante (art. 87 LPA).

Vu l'issue du litige, il ne sera pas alloué d'indemnité.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 décembre 2002 par F. F. (...) S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 novembre 2002;

au fond :

le rejette;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 3'000.-;

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, auprès du Tribunal fédéral. Le délai ne peut être prolongé. Le mémoire de recours sera adressé, en trois exemplaires, au Tribunal fédéral.

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

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin, Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj. : le vice-président :

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega