RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2378/2007-FIN **ATA/450/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 4 septembre 2007

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

COOPÉRATIVE IMMOBILIÈRE L_____
représentée par Me Arun Chandrasekharan, avocat

EN FAIT

1. La coopérative immobilière L_____ (ci-après : la coopérative) est une société coopérative de droit privé au sens du titre XXIX du code des obligations du 30 mars 1911 (CO - RS 220).

   Selon l'article 2 de ses statuts, modifiés et adoptés le 16 octobre 2000 (ci-après : les statuts), la société a pour but de procurer à ses membres des logements sains, à un prix raisonnable.

2. L'article 17 de ses statuts prévoit que chaque membre a le droit de participer à l'assemblée générale et dispose d'une voix. L'assemblée générale a le pouvoir inaliénable de statuer sur l'emploi du bénéfice net (art. 16 let. d des statuts). Elle prend des décisions sur tout autre objet qui, selon la loi ou les statuts, sont de sa compétence (art. 16 let. l des statuts).

   En cas de dissolution, la fortune de la société garantira en premier lieu le remboursement des parts sociales à leur valeur nominale. L'éventuel excédent de liquidation sera versé à la Confédération suisse (art. 33 et 34 des statuts).

3. Le 4 décembre 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a envoyé à la coopérative un bordereau rectificatif de taxation ICC 2000 de CHF 353'873,30, comprenant CHF 138'262,70 à titre d'impôt immobilier complémentaire.

4. Le 17 décembre 2002, la coopérative a élevé réclamation contre ce bordereau.

   Elle répondait aux exigences de l'article 78 de la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) et devait par conséquent être exonérée de l'impôt immobilier complémentaire.

5. Par bordereau de taxation d'office, envoyé le 27 décembre 2002, l'AFC a fixé l'impôt ICC 2001 à CHF 375'426,25 comprenant CHF 138'312,70 à titre d'impôt immobilier complémentaire et une amende de CHF 30'000-.

6. Le 13 janvier 2003, la coopérative a élevé réclamation contre ce bordereau.

   La déclaration d'impôts 2001 ayant été adressée à l'administration le 17 décembre 2002, la taxation d'office n'était pas justifiée.

   En se référant aux arguments développés dans la réclamation concernant l'impôt ICC 2000 du 19 décembre 2002, la coopérative contestait également être soumise à l'impôt immobilier complémentaire pour l'année 2001.

7. Par deux décisions datées du 15 décembre 2004, l'AFC a confirmé le bordereau de taxation 2000 du 4 décembre 2002 et annulé la taxation d'office 2001.

L'impôt immobilier complémentaire des deux années fiscales était maintenu. Les statuts du 16 octobre 2000 de la société coopérative n'interdisaient pas expressément la répartition du bénéfice en faveur de ses membres. Les conditions de l'article 78 LCP n'étaient dès lors pas remplies.

8. Le 10 janvier 2005, l'office fédéral du logement a confirmé, sur demande du conseil de la coopérative, que cette dernière était soumise à l'ordonnance du DFE sur les coopératives d'habitation du personnel de la Confédération (ODFE - RS 842.18).

L'article 5 ODFE précisait que les parts sociales pouvaient porter intérêt selon le taux maximum de l'article 6 alinéa 1 lettre a de la loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973 (LT - RS 641.10). Toute répartition de bénéfice supplémentaire en faveur des membres de la coopérative n'était pas possible.

9. Le 17 janvier 2005, la coopérative a interjeté recours contre les décisions précitées auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI). Elle demandait l'annulation des taxations 2000 et 2001 en matière d'impôt immobilier complémentaire.

Dans la mesure où l'ODFE interdisait une répartition de bénéfice, une disposition statutaire n'était pas nécessaire.

La société se trouvait dans la même situation que les coopératives d'habitation qui n'étaient pas soumises à l'ODFE et qui disposaient d'une règle statutaire prévoyant qu'aucune répartition de bénéfice ne pouvait être faite en faveur de leurs membres. En refusant d'exonérer la coopérative, l'AFC faisant une distinction qui ne reposait sur aucun critère légitime et violait ainsi le principe de l'égalité de l'imposition.

10. Dans sa réponse du 31 janvier 2006, l'AFC a conclu au rejet du recours.

La rémunération des parts sociales prévue aux articles 859 alinéa 3 et 861 alinéa 3 CO avait la nature d'un dividende et non pas d'un intérêt puisqu'elle dépendait de l'existence d'un excédent actif.

L'article 27 des statuts prévoyait que le prêt prescrit versé par les coopérateurs-locataires faisait l'objet d'un contrat distinct. Ces conditions constituaient une extension des statuts et devaient à ce titre être considérées comme en faisant partie intégrante. Partant, les intérêts liés au prêt devaient être considérés comme une distribution du bénéfice selon le mode capitaliste.

11. La coopérative a répliqué par pli du 2 mars 2006. Elle persistait dans les termes de son recours.

Les statuts ne permettaient pas la répartition du bénéfice entre les membres de la coopérative. Comme l'avait relevé à juste titre l'AFC, l'article 859 alinéa 1 CO prévoyait qu'à défaut de disposition statutaire, l'excédent actif de l'exploitation rentrait pour le tout dans la fortune de la société.

Les intérêts que la coopérative aurait pu verser à ses membres à titre de rémunération des prêts ne constituaient pas une distribution de bénéfices. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, le paiement d'intérêts disproportionnés était considéré comme une distribution dissimulée de bénéfices. Or, l'article 6 alinéa 1 LT définissait avec précision le montant qui pouvait être versé au titre d'intérêt sur les prêts. Du moment que cette limite n'était pas excédée, on ne pouvait qualifier le paiement d'intérêts de distribution dissimulée de bénéfices.

12. Par décision du 7 mai 2007, la CCRMI a admis le recours.

En l'absence d'une clause expresse dans les statuts, la société ne pouvait répartir le bénéfice d'exploitation entre ses membres (art. 833 ch. 8 CO). Une clause statutaire interdisant expressément toute distribution de bénéfice à ses membres était par conséquent superflue.

Au surplus, l'article 20 ODFE disposait qu'en cas de liquidation de la coopérative ou de vente de logements, le bénéfice restant devait être versé à la Confédération.

13. Le 15 juin 2007, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision de la CCRMI en concluant à son annulation.

Elle se référait dans l'essentiel aux termes de sa réponse du 31 janvier 2006 au recours de la coopérative déposé auprès de la CCRMI.

14. Dans sa réponse du 13 juillet 2007, la coopérative conclut au rejet du recours et à la condamnation de l'AFC aux dépens, de même qu'à une indemnité de procédure.

Elle reprenait en substance les arguments développés dans son recours déposé par devant la CCRMI.

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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Selon l'article 76 alinéa 1 LCP, il est perçu un impôt annuel de 1‰ sur la valeur de tous les immeubles situés dans le canton et qui ne sont pas exonérés des impôts par des dispositions de cette loi.

   Sont exonérées de cet impôt les sociétés coopératives d'habitation, régies par le titre XXIX du CO, dont les statuts prévoient qu'aucune répartition de bénéfices ne peut être faite en faveur de leurs membres (art. 78 LCP).

3. Selon l'article 833 chiffre 8 CO, ne sont valables qu'à la condition de figurer dans les statuts les dispositions concernant le calcul et la destination de l'excédent actif dans le compte d'exercice et en cas de liquidation.

   L'article 859 alinéa 1 CO dispose que l'excédent actif de l'exploitation rentre pour le tout dans la fortune de la société, sauf si les statuts en disposent autrement. S'il existe des titres constatant les parts sociales, la portion de l'excédent y afférente ne peut dépasser le taux de l'intérêt usuel pour des prêts à longue échéance accordés sans garanties spéciales (art. 859 al. 3 CO).

5. En vertu du principe de la primauté du droit fédéral, consacré à l'article 49 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), celui-ci prime le droit cantonal qui lui est contraire.

6. En l'espèce, faute de disposition expresse, les statuts de la coopérative ne lui permettent pas la répartition de bénéfices entre ses membres, conformément au droit fédéral.

   Le mode capitaliste auquel se réfère l'AFC, qui consiste à répartir l'excédent actif disponible comme un dividende, est soumis, dans le cas d'une coopérative, à l'article 859 alinéa 3 CO. Au regard de la systématique de la loi, la répartition de l'excédent actif doit être prévue par les statuts pour être possible. Partant, les arguments de l'AFC n'ont aucune pertinence pour le cas d'espèce.

   En soumettant l'exonération de l'impôt immobilier complémentaire à la présence, dans les statuts, d'une disposition expresse interdisant toute distribution de bénéfice, l'article 78 LCP est contraire au droit fédéral, en particulier aux articles 859 alinéa 1 et 833 chiffre 8 CO.

7. Vu ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision de la CCRMI confirmée.

Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'AFC, laquelle sera condamnée à payer une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à la société intimée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 juin 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 7 mai 2007 ;

au fond :

le rejette ;

confirme la décision attaquée ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 500.- ;

alloue à la société coopérative immobilière L_____ une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à charge de l'administration fiscale cantonale ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à Me Arun Chandrasekharan, avocat de la société coopérative immobilière L_____.

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