

BGer 2P.80/2004 vom 12. Mai 2005

Bundesgericht, 2005-05-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.80_2004

FR: TF 2P.80/2004 du 12 mai 2005

IT: TF 2P.80/2004 del 12 maggio 2005

Regeste

art. 8, 9, 127 Cst. (réduction pour participations) | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

L'art. 21 al. 1 et 2 de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales (ci-après: LIPM ou la loi genevoise sur les personnes morales), dans sa teneur en vigueur du 1er janvier 1995 au 15 décembre 2004, prévoyait: "1 Lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative possède 20% au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou une participation représentant une valeur vénale d'au moins 2 millions de francs, l'impôt sur le bénéfice est réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net de ces participations et le bénéfice net total.

E. 1.2

La recourante voit dans l'arrêt du Tribunal administratif une violation de son droit à l'égalité (art. 8 Cst. ; sur cette notion cf. ATF 130 I 64 consid. 3.6 p. 70; 129 I 113 consid. 5.1 p. 125; 127 V 448 consid. 3b p. 454 et la jurisprudence citée). La situation des banques serait très différente de celle de sociétés qui font des emprunts pour financer l'acquisition de participations. Les banques, en application de l'ordonnance du 17 mai 1972 sur les banques et les caisses d'épargne (ordonnance sur les banques, OB; RS 952.02), devraient respecter des règles strictes en matière de fonds propres. La recourante demande donc un régime spécial qui tienne compte de cette particularité économique. L'application de la pratique générale violerait la volonté du législateur. Elle réclame une répartition "objective" des frais de financement et prétend qu'en l'occurrence aucun frais ne devrait être imputé sur le rendement de la participation en cause puisqu'elle a entièrement financé celle-ci avec ses fonds propres. L'entier des frais de financement devrait être attribué aux autres rendements. La motivation du recours est essentiellement appellatoire puisque la recourante se borne à opposer sa propre interprétation de l'art. 21 LIPM à celle de l'autorité cantonale. Elle ne satisfait donc pas les conditions strictes de l' art. 90 OJ . Même recevable, ce grief devrait de toute façon être rejeté.

E. 1.3

L'art. 21 LIPM correspond aux art. 69 et 70 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11) et à l'art. 28 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID ou la loi sur l'harmonisation; RS 642.14). Le Message du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral (FF 1983 III 1 ss) mentionne que, pour les sociétés de participations, l'impôt sur le bénéfice est réduit proportionnellement au

rapport existant entre le rendement net des participations et le bénéfice net total. Cette réglementation a pour but de supprimer la triple imposition économique qui résulterait, à son défaut, du fait que les bénéfices versés par une filiale à la société mère seraient frappés par l'impôt sur le bénéfice auprès des deux sociétés et, après distribution aux actionnaires de la société mère, sont imposés auprès de ces derniers. Selon le Message, "le rendement des participations n'est plus mis en rapport avec le rendement brut mais avec le bénéfice net. On tient compte ainsi des critiques justifiées faites à l'égard de l'insuffisance de la réduction qui résultait de la méthode dite du rendement brut" (FF 1983 III 65). Au niveau cantonal, le Rapport de la commission fiscale chargée d'étudier le projet de loi du Conseil d'Etat sur l'imposition des personnes morales précise "qu'il ne s'agit toutefois pas, dans la pratique, d'une exonération complète, dans la mesure où les autorités fiscales exigent déjà qu'une part des frais administratifs ainsi que les frais liés au financement de la participation soient attribués au rendement brut de la participation (Mémorial des séances du Grand Conseil, 23 septembre 1994, no 34, p. 3848 ss p. 3881).

E. 1.4

Comme cela ressort des travaux préparatoires, le législateur a prévu une réduction d'impôt pour atténuer une triple imposition économique et non pas l'exonération pure et simple des rendements de participations, comme semble le penser la recourante qui écrit que "le but recherché par le législateur ne sera pas totalement atteint en l'espèce puisque le taux de réduction holding ne sera pas de 100% ". Le texte légal n'est toutefois pas clair et n'indique pas comment doit être établie la relation entre les frais de financement et les différents revenus, dont le revenu des participations déterminant pour le calcul de la réduction holding. L'Administration fiscale cantonale et le Tribunal administratif ont posé une même règle applicable à toutes les sociétés quel que soit leur type d'activité, soit une répartition des intérêts passifs proportionnelle aux actifs. A l'aide d'exemples, la Banque entend démontrer que cette clé de répartition unique appliquée à différents types de sociétés engendre des inégalités. Toutefois, les calculs opérés par la recourante se rapportent à des situations différentes les unes des autres et qui ne sont donc pas comparables, telles que des holdings purs, des sociétés possédant des actifs autres que des participations, des sociétés finançant leurs participations par des fonds propres seulement ou par des fonds propres et des fonds étrangers. La recourante n'indique pas en quoi cette règle de répartition des frais de financement appliquée à deux sociétés se trouvant dans la même situation, par exemple dans le cas des sociétés finançant leurs participations par des fonds propres uniquement, aboutirait à une inégalité de traitement. De plus, deux des quatre exemples donnés par la recourante concernent des sociétés holdings pures. Or, les dispositions précitées ne s'appliquent pas à de telles sociétés pour lesquelles, au niveau cantonal, le législateur a prévu une exonération d'impôt sur le bénéfice (art. 22 LIPM et art. 28 al. 2 LHID). En effet, celui-ci a distingué les holdings purs et les sociétés de participations qui exercent une activité commerciale pour les imposer différemment. La Banque fait partie de cette deuxième catégorie et la même règle de répartition des frais de financement est appliquée à toutes les sociétés qui exercent une activité commerciale. Celle-ci est certes schématique. En élaborer une autre, telle celle suggérée par la Banque, qui consisterait à prendre à charge de chaque participation la part de frais de financement qu'elle engendre, s'avérerait plus compliqué et pourrait susciter de nouvelles inégalités si elle était réservée aux banques (les intérêts d'emprunts hypothécaires devraient-ils être imputés sur les rendements immobiliers, etc.)

E. 1.5

La recourante invoque l'ordonnance sur les banques qui l'obligerait à respecter des règles strictes en matière de fonds propres. En outre, les banques accepteraient professionnellement des fonds provenant de tiers, qu'elles rémunèrent d'un intérêt, pour les prêter ensuite sous forme de crédits ou de prêts, moyennant le paiement d'un intérêt par l'emprunteur. Les intérêts débiteurs ne seraient pas ainsi en relation avec les participations. Cette ordonnance exige une couverture adéquate des actifs figurant au bilan en fonction des risques qu'un établissement bancaire doit assurer (Carlo Lombardini, Droit bancaire suisse, p. 49 ss). Ceci afin de protéger les créanciers et les clients des banques (Carlo Lombardini, op. cit., p. 3 ch. 2). Toutefois, ces règles ne visent pas à affecter certains fonds au financement d'actifs particuliers, dont les participations. Elles ne modifient pas le principe selon lequel l'entreprise doit être considérée comme une unité, l'ensemble de ses passifs finançant l'ensemble de ses actifs (Karl Käfer, Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VIII, Das Obligationenrecht, n. 235 ad art. 957 CO p. 400).

E. 1.6

Le Tribunal administratif relève que, la situation des banques étant effectivement particulière, un correctif a été mis en place: un tiers des intérêts passifs sont compensés avec les intérêts actifs. Ainsi, seuls deux tiers des intérêts passifs sont répartis proportionnellement à l'ensemble des actifs. Cet avantage qui va dans le sens de la thèse de la recourante n'étant pas mis en cause, il n'y a pas lieu de l'examiner.

E. 1.7

Au vu de ce qui précède, le grief relatif à l'égalité de traitement doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable.

E. 2

La recourante estime que l'arrêt entrepris est arbitraire dans son interprétation de l'art. 21 LIPM - en tant que celui-ci prescrit que le revenu des participations doit être diminué des frais de financement y relatifs - parce qu'il ne tient pas compte de deux circulaires de l'Administration fédérale des contributions qui prévoient que la répartition des intérêts passifs est opérée en principe en fonction du rapport existant entre la valeur comptable des participations et le total de l'actif du bilan et que, par conséquent, des exceptions à cette règle sont possibles. En outre, l'arrêt du Tribunal administratif se fonderait sur une jurisprudence du Tribunal fédéral inapplicable au présent cas.

E. 2.1

Comme on l'a vu ci-dessus (consid. 1.4), le texte légal ne dit rien sur la méthode à appliquer pour la répartition des frais de financement. Il mentionne uniquement que le revenu des participations doit être diminué des frais de financement y relatifs. La répartition des intérêts passifs proportionnellement aux actifs est une pratique connue et courante en Suisse (cf. Circulaire no 9 du 9 juillet 1998 sur les conséquences de la loi fédérale sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés relative à la réduction d'impôt sur les rendements des participations des sociétés de capitaux et des coopératives, no 2.6.2). Même si d'autres méthodes de calcul sont concevables, celle utilisée par l'Administration fiscale cantonale n'a rien d'arbitraire (sur cette notion cf. ATF 129 I 8 consid. 2.1 p. 9; 117 Ia 97 consid. 5b p. 106, 292 consid. 3a p. 294 et la jurisprudence citée) ni dans son application ni dans son

résultat. Il est vrai que les circulaires de l'Administration fédérale des contributions (Circulaire no 27 du 29 décembre 1995 sur la réduction d'impôt sur les rendements de participations des sociétés de capitaux et de coopératives [art. 69 et 70 LIFD], in: Archives 64 715; Circulaire no 9 susmentionnée) prévoient que la répartition des frais de financement est opérée en principe en fonction du rapport existant entre la valeur comptable des participations et le total de l'actif du bilan. L'interprétation que fait la recourante du terme "en principe " - qui à nouveau oppose son interprétation à celle de l'autorité intimée - est irrelevante dès lors que le calcul opéré par l'autorité cantonale n'est pas arbitraire. En outre, il s'agit de circulaires pour l'impôt fédéral direct. Même si la loi genevoise sur les personnes morales prévoyait une réduction identique, la loi sur l'harmonisation n'était pas encore applicable en 1995, le délai de huit ans accordé aux cantons pour harmoniser leur législation échéant à fin 2000, de sorte que les cantons pouvaient définir librement la portée de l'expression contenue dans le texte législatif "les frais de financement y relatifs".

E. 2.2

L'arrêt du Tribunal fédéral A.692/1987 (RDAF 1990 p. 278 = Archives 58 p. 217) que le Tribunal administratif mentionne à tort, selon la recourante, dans sa décision portait sur la réduction holding lorsque celle-ci se basait encore sur la méthode dite du rendement brut. Il n'est en cela effectivement pas utile au cas présent qui applique la méthode du rendement net. Par contre, la référence faite par le Tribunal administratif à cet arrêt sur certains points n'est pas dénuée de sens (p. ex. considérations sur les intérêts débiteurs dans les banques). Au demeurant, il ne suffit pas qu'une motivation soit inexacte ou imprécise pour que le résultat soit arbitraire.

E. 2.3

Ainsi, c'est à tort que la recourante se plaint d'arbitraire.

E. 3

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, la recourante doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). Elle n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.