

GE_GERICHTE ATA/127/2012 vom 6. März 2012

GE Cour de justice, 2012-03-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_127_2012

FR: GE_GERICHTE ATA/127/2012 du 6 mars 2012

IT: GE_GERICHTE ATA/127/2012 del 6 marzo 2012

Regeste

Résumé: Prise en considération de l'information n° 8/2003 en tant que directive ayant pour but d'interpréter des notions juridiques indéterminées de la LIPM et de la LHID en matière de sociétés de participation, dès lors qu'elle sert effectivement le but de la loi. Dans le cadre du calcul du ratio participations/actifs ou rendements de participation/produits pour déterminer le statut d'une société ne déployant pas d'activités commerciales en Suisse, la compensation entre les postes de l'actif et du passif qui sont en lien de connexité particulièrement étroit est autorisée. En l'espèce, dès lors que le ratio des participations par rapport aux actifs totaux était chaque fois supérieur à 66.66 % entre 2004 et 2008, la recourante pouvait bénéficier du statut de holding. Renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation.

Erwägungen

E. 1

Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

A titre liminaire, il convient de relever, au sujet de la taxation 2008 ayant fait l'objet de la procédure A/4739/2009, que le TAPI n'a pas renvoyé la cause à l'AFC-GE, quand bien même celle-ci avait déclaré la réclamation de la contribuable irrecevable.

Vu les circonstances particulières du cas d'espèce, à savoir l'unanimité des parties quant à la recevabilité de la réclamation, le respect du droit d'être entendu tant de la contribuable que de l'AFC-GE lors de la procédure judiciaire de première instance, et la détermination de l'AFC-GE résultant de la procédure parallèle A/2993/2009, le TAPI était, par économie de procédure, fondé à procéder ainsi.

E. 3

La recourante allègue remplir les conditions légales lui permettant de bénéficier du statut de société holding pour les périodes fiscales 2004 à 2008.

E. 4

Conformément aux art. 28 al. 2 LHID et à la note marginale de l'art. 22 LIPM, une holding (pure) est une société de capitaux dont le but statutaire principal consiste à gérer durablement des participations et qui n'a pas d'activité commerciale en Suisse.

En outre, lesdites participations ou leur rendement doivent représenter respectivement au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes ; ces deux critères sont alternatifs et

doivent s'apprécier sur une période prolongée (W. BEILSTEIN, Holding-, Domizil-, Hilfs- und Verwaltungsgesellschaften unter dem Steuerharmonisierungsgesetz, StR 1995 565-577, p. 571 ; J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise [société anonyme], Lausanne 1994, p. 285 ; pour le caractère alternatif, cf. aussi Arrêt du Tribunal fédéral 2P.284/2004 du 6 avril 2005 consid. 3.2 in fine). La proportion entre la valeur des participations et le total des actifs doit être calculée d'après les valeurs vénales tant de la participation que des autres actifs (M. ZWEIFEL/P. ATHANAS [éd.], Bundesgesetz über die Steuerharmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2e éd., Bâle 2002, n. 109 ad art. 28 LHID ; J.-M. RIVIER, op. cit., p. 285 ; plus nuancé : P.-A. LOOSLI, Les sociétés holding et de domicile dans la perspective de l'harmonisation fiscale, StR 1995 312-326, p. 320), et non d'après la valeur au bilan (W. RYSER/B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse [impôts directs], Berne 2002, p. 349).

Enfin, la holding ne doit pas déployer d'activités commerciales en Suisse (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2e éd., Bâle 2007, p. 235).

- 9/13 - A/2993/2009

Si ces conditions sont remplies, la société ne paie pas d'impôt sur le bénéfice net (art. 28 al. 2 LHID et art. 22 al. 1 LIPM) et jouit d'un taux réduit - soit 0,3 ‰ au lieu de 1,8 ‰ - s'agissant de l'imposition sur le capital (art. 29 et 34 LIPM).

En l'espèce, les conditions relatives au but statutaire et à l'absence d'activité commerciale en Suisse sont remplies, ce que l'intimée ne conteste pas. Seule reste litigieuse la question de savoir si le total des participations est supérieur aux deux tiers des actifs ou si leur rendement est supérieur aux deux tiers des produits.

E. 5

Il convient d'examiner en premier lieu la portée juridique de l'information n° 8/2003.

En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives - ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives - n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux. Elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. A défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence. Toutefois, du moment qu'elles tendent à une application uniforme et égale du droit, les tribunaux ne s'en écartent que dans la mesure où elles ne restitueraient pas le sens exact de la loi (ATF 133 II 305 consid. 8.1 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.3 et les références citées).

Dès lors que l'information n° 8/2003 est une directive qui a pour but d'interpréter les notions juridiques indéterminées de la LIPM et de la LHID en matière de sociétés de participations, elle sert effectivement le but de la loi et peut donc être prise en considération dans l'application de celle-ci par la chambre de céans, ce qu'elle a déjà reconnu (ATA/359/2008 du 1er juillet 2008 consid. 4).

E. 6

La notion de participation n'étant pas définie dans la loi, les cantons sont libres d'interpréter ce concept (X. OBERSON, op. cit., p. 235). C'est ainsi qu'à Genève, les prêts à long terme faits à des sociétés dont la prêteuse détient, directement, 20 % au moins du capital social sont qualifiés de participations (chapitre IV.1 ch. 2 let. a de l'information n° 8/2003), ce qui

n'est pas le cas en matière d'impôt fédéral direct, l'administration fédérale des contributions ayant opté pour une interprétation plus restrictive de cette notion imprécise (art. 69 et 70 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; cf. ATA/486/2007 précité). La notion de rendement des participations n'étant pas non plus définie, il convient de se référer à ce titre à la doctrine, qui considère que les gains en capital sur les participations en font partie (X. OBERSON, op. cit., p. 236 ; W. RYSER/B. ROLLI, op. cit., p. 349).

E. 7

Par ailleurs, en ce qui concerne le calcul du ratio participations/actifs ou rendements de participation/produits (ci-après : le ratio), les art. 28 al. 2 LHID et 22 al. 1 LIPM prévoient uniquement que les participations doivent représenter au

- 10/13 - A/2993/2009 moins deux tiers du total des actifs ou des recettes, et donc de la somme de ceux-ci, sans préciser si certains postes d'actifs figurant dans les comptes annuels peuvent éventuellement venir en déduction de ce total par compensation entre les actifs et les passifs.

L'information 8/2003 est quant à elle muette sur la question, puisqu'elle se contente, au sujet du ratio, de préciser « à toutes fins utiles, que les rendements résultant de l'activité de services, de gestion passive ou de propriété intellectuelle, voire de la propriété d'immeubles, font partie du tiers non qualifiant » (chapitre IV.2 ch. 5 de l'information n° 8/2003). A cet égard, le considérant du jugement attaqué (consid. 5, p. 8 in fine) selon lequel le texte de l'information n° 8/2003 en lien avec l'art. 22 LIPM serait clair en tant « qu'il se réfère à un prêt tel que comptabilisé à l'actif du bilan (principe de détermination) » n'est pas fondé, dès lors que l'information n° 8/2003 ne fait de référence expresse ni au bilan ni au principe de détermination, et qu'elle ne mentionne les prêts que par rapport à la notion même de participation (cf. également l'absence de tout commentaire à ce propos chez E. VON STRENG/J.-P. KRAFFT, Régime holding selon la nouvelle Information genevoise N° 8/2003, StR 2004 70-77).

E. 8

Selon la jurisprudence fédérale, les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales et sont déterminantes à cet égard, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières (principe de détermination ; ATF 136 II 88 consid. 3.1 ; 133 I 19 consid. 6.3 ; 132 I 175 consid. 2.2 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_515/2010 du 13 septembre 2011 consid. 2.2).

E. 9

La jurisprudence n'a pas tranché la question d'une possible compensation de postes comptables en lien étroit de connexité pour le calcul du ratio, hypothèse dans laquelle la somme du bilan (ou du compte de résultat) est diminuée d'autant.

Au sein de la doctrine, seule la conférence des fonctionnaires fiscaux nie une telle possibilité, en affirmant la prééminence du principe de détermination, applicable également aux sociétés holding (Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat - commission d'harmonisation fiscale, Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, Berne 1995, p. 109).

En revanche, selon Höhn, seuls les véritables actifs doivent entrer en considération pour le calcul du ratio, ce qui signifie que les actifs correspondant à des passifs interdépendants doivent être soustraits, ce qui vaut au premier chef pour des postes correctifs de valeurs tels

que du croire ou comptes d'amortissement, mais aussi lorsque la société holding accorde un crédit à une autre société du groupe pour financer celle-ci (E. HÖHN, Holding- und Domizilgesellschaften gemäss StHG, in E. HÖHN/P. ATHANAS [éd.], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Berne - Stuttgart - Vienne 1993, 247-284, p. 260).

- 11/13 - A/2993/2009

Eichenberger va dans le même sens, et admet une compensation des comptes correctifs de valeur figurant au bilan, en donnant comme exemples le du croire, les provisions pour réparations de bâtiments et les amortissements indirects (R. EICHENBERGER, Die Besteuerung von Holding- und Domizilgesellschaften im Kanton Solothurn, in Solothurner Festgabe zum Schweizerischen Juristentag 1998, Soleure 1998, 491-515, p. 498).

Waldburger se rallie à la position exprimée par Höhn, tout en précisant que le cas du prêt accordé à la société fille peut aussi se résoudre par le biais de la notion de capital propre dissimulé, le prêt ne constituant pas réellement un capital étranger mais un capital propre, à compter comme participation (R. WALDBURGER, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz, Zurich 1996, p. 70 s.).

Enfin, pour Duss, Von Ah et Rütishauser, le point de vue de la conférence des fonctionnaires fiscaux ne saurait convaincre dans un environnement où les notions économiques sont prépondérantes ; il apparaît en tout cas admissible de compenser entre actifs et passifs les prêts consentis au sein du groupe, ce qui correspond à la pratique fiscale de plusieurs cantons, notamment Berne, Thurgovie, Saint-Gall et les Grisons (M. DUSS/J. VON AH/F. RÜTISHAUSER, in M. ZWEIFEL/ P. ATHANAS [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] - Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2ème éd., Bâle 2002, n. 109 ad art. 28 LHID et les références citées).

E. 10

Dans la mesure où le canton de Genève n'a pas réglé la question, ni dans la loi ni même dans ses propres directives fiscales, il convient de retenir ici l'opinion de la doctrine largement dominante, en autorisant la compensation entre les postes de l'actif et du passif qui sont en lien de connexité particulièrement étroit.

E. 11

En l'espèce, entre 2004 et 2008, la contribuable a toujours détenu une créance - d'un montant variable - envers la société mère ensuite d'un prêt accordé à celle-ci, tandis que cette dernière détenait elle-même à l'encontre de la contribuable une créance d'un montant approchant. On doit dès lors admettre que ces deux postes sont interdépendants, au sens de ce qui précède.

En déduisant ainsi du total des actifs figurant au bilan la créance envers la société mère à concurrence du montant correspondant au passif, on obtient pour les différentes périodes fiscales les ratios suivants : Année Total participations Total actifs Ratio
2004 CHF 3'042'006,69 CHF 3'099'371,79 98.14 %
2005 CHF 3'293'914,13 CHF 3'393'040,50 97.07 %

- 12/13 - A/2993/2009 Année Total participations Total actifs Ratio
2006 CHF 3'390'279,94 CHF 3'587'884,85 94.49 %
2007 CHF 3'497'076,76 CHF 3'828'749,18 91.33 %
2008 CHF 3'410'909,87 CHF 3'451'021,73 98.83 %

Le ratio des participations par rapport aux actifs totaux rectifiés est donc à chaque fois supérieur à 66.66 %.

E. 12

L'une des deux conditions alternatives posées à l'art. 22 al. 1 LIPM étant satisfaite, la recourante remplit les critères requis pour bénéficier du statut de holding pour les périodes fiscales 2004 à 2008.

E. 13

Le recours sera ainsi admis et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle taxation au sens des considérants pour les périodes fiscales 2004 à 2008.

E. 14

Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge de la société recourante (art. 87 al. 1 LPA). Ayant conclu en ce sens, une indemnité de procédure de CHF 500.- lui sera allouée, à charge de l'Etat de Genève.

* * * * *

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