

GE_GERICHTE ATA/14/2018 vom 9. Januar 2018

GE Cour de justice, 2018-01-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_14_2018

FR: GE_GERICHTE ATA/14/2018 du 9 janvier 2018

IT: GE_GERICHTE ATA/14/2018 del 9 gennaio 2018

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2)

Le litige concerne l'imposition de la recourante pour les exercices fiscaux 2011 et 2012. Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 8 ; ATA/25/2016 du 12 janvier 2016)

Sont donc applicables au présent litige la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) dont les dispositions sont directement applicables à Genève depuis le 1er janvier 2001 (art. 72 al. 2 LHID) ainsi que la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) dans leur teneur au 1er janvier 2011. 3)

La recourante allègue remplir les conditions légales lui permettant de bénéficier du statut de société holding pour les périodes fiscales 2011 et 2012. 4)

Les personnes morales, selon le régime de taxation ordinaire, font l'objet d'un impôt sur le bénéfice net (art. 2 al. 1 let. b et art. 24 LHID ; art. 11 LIPM), ainsi que d'un impôt sur le capital propre (art. 2 al. 1 let. b et art. 29 LHID ; art. 29 LIPM). 5) a. Selon l'art. 28 al. 2 1ère phr. LHID, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, dont le but statutaire principal consiste à gérer durablement des participations, et qui n'ont pas d'activité commerciale en Suisse, ne paient pas d'impôt sur le bénéfice net lorsque ces participations ou leur rendement représentent au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes. L'art. 22 al. 1 LIPM qui désigne ce type de société sous le terme générique de sociétés holding, est de même teneur (ATA/25/2016 précité).

Trois conditions cumulatives doivent être réalisées pour bénéficier du statut privilégié, à savoir un but statutaire ayant pour objet la gestion durable portant sur des participations, une absence d'activités commerciales en Suisse et une proportion minimale déterminée entre les participations ou leur rendement, par

- 7/11 - A/2438/2016 rapport aux actifs ou aux recettes (ATA/25/2016 précité ; ATA/127/2012 du 6 mars 2012).

b. De même, s'agissant de l'imposition du capital propre, les sociétés holding jouissent d'un taux réduit, soit 0,3 ‰ (art. 29 et 34 LIPM), au lieu de 1,8 ‰ ou 2 ‰, selon le régime ordinaire (art. 33 LIPM). 6)

En l'espèce, la recourante a bénéficié du statut privilégié de société holding durant les exercices fiscaux 2009 et 2010. Selon l'AFC-GE, elle ne remplirait plus la troisième

condition légale dès l'exercice fiscal 2011, le ratio des participations et de leurs rendements étant inférieur aux deux tiers requis. 7)

Selon les travaux préparatoires relatifs à l'art. 28 al. 2 LHID, le régime d'exemption de l'impôt pour des sociétés holding a été repris parce qu'il existait dans la plupart des lois cantonales et l'objectif était de fixer dans le détail les conditions de l'exonération, notamment de l'impôt sur le bénéfice. Ainsi, le statut de société holding ne devait être réservé qu'aux cas des sociétés de capitaux et des coopératives méritant cette qualification sans contestation possible, par leur but statutaire, ainsi que par l'absence d'activité industrielle ou commerciale. Cependant, une certaine souplesse devait être admise. De telles sociétés conservaient la possibilité de réaliser certains revenus par d'autres moyens, dans la mesure où le ratio entre la valeur des participations de leur rendement par rapport aux actifs ou aux recettes ne descendaient pas en dessous de 70 %. Une telle souplesse devait être également reconnue même lorsque ce rapport n'était plus respecté. Une telle situation ne devait être admise que si elle était passagère et fondée sur une raison économique valable. Il incombait à la législation cantonale de régler ce point en détail, de même que celui relatif aux conséquences de la perte définitive du privilège holding (ATA/25/2016 précité ; Message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 concernant la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral (ci-après : le message), FF 1983 III p. 124 et 125). 8) a. Le canton de Genève a édicté le 18 juillet 2003 l'information 8/2003, précisant l'interprétation qu'elle entendait donner aux art. 28 al. 2 LHID et 22 LIPM. Ainsi, la notion de gestion durable des participations comprenait la double notion de gestion durable d'une part, et de participations, d'autre part (ch. IV 1). La gestion durable impliquait que les participations soient détenues pendant un an au moins, de la même façon qu'en matière de réduction pour participations, au plan de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) s'agissant des bénéficiaires en capital provenant de l'aliénation de participations (art. 70 al. 4 let. b LIFD). En outre, lorsque les conditions comparatives de revenus et actifs n'étaient pas réalisées, le statut de holding n'était pas applicable (ATA/25/2016 précité).

La notion de participation n'étant pas définie dans la loi, les cantons sont libres d'interpréter ce concept. C'est ainsi qu'à Genève, sont considérées comme

- 8/11 - A/2438/2016 des participations les actions, les bons de participation ainsi que les parts sociales des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés coopératives. Sont également qualifiés de participations les prêts à long terme faits à des sociétés dont la prêteuse détient, directement, 20 % au moins du capital social ou une participation d'une valeur vénale d'au moins CHF 2 millions. Cette participation directe peut être étendue à une participation indirecte, pour autant que le lien indirect ne passe pas par une société mère ou sœur (ATA/127/2012 précité ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 278 n. 22 et les références citées ; ch. IV 1.2 de l'information 8/2003).

b. 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. À 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 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 ; ATA/25/2016 précité).

Dès lors que l'information 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/25/2016 précité ; ATA/127/2012 précité ; ATA/359/2008 du 1er juillet 2008). 9)

La recourante admet que, d'un point de vue juridique, selon les comptes au 31 décembre 2011, les participations restantes représentaient moins des deux tiers du total de l'actif et que le rendement des participations représentait moins des deux tiers des recettes. Elle invoque toutefois que d'un point de vue économique, le compte « débiteur cession participation » - dans lequel elle avait inscrit sa créance envers l'acheteur de la participation cédée - devait être considéré comme une participation, cette créance étant garantie par les actions de la société cédée en retour. Par ailleurs, à l'issue de la procédure avec l'acheteur, elle avait investi le montant de la créance dans une nouvelle prise de participation.

Cette argumentation ne convainc pas, le compte « débiteur cession participation » n'entrant pas dans la définition de participation explicitée dans la directive interprétative dont il n'y a pas lieu de s'écarter ; ce compte ne correspond notamment pas à un prêt accordé à une société fille ou proche. Une analyse économique de la notion de participation serait contraire à la loi et à la directive interprétative tendant à une application uniforme et égale du droit.

- 9/11 - A/2438/2016

Pour ces raisons, le grief de la recourante sera écarté. 10) La recourante reproche également à l'AFC-GE d'avoir annoncé en 2014 seulement son non-respect des conditions lui permettant de bénéficier du statut de holding dès l'année 2011, de sorte qu'il lui était alors impossible de corriger sa comptabilité respectivement d'engager une procédure différente à l'égard de l'acheteur.

a. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales et sont déterminants à cet égard, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières (principe de déterminance ; 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 ; ATA/1640/2017 du 19 décembre 2017 ; ATA/127/2012 précité).

Il est loisible à chacun, dans les limites du cadre fixé par le droit applicable, d'organiser son activité de façon à payer le moins d'impôt possible. Les contribuables ont ainsi la possibilité de choisir, parmi plusieurs comportements envisageables, ou formes juridiques à disposition, la structure la moins onéreuse fiscalement (ATA/1640/2017 précité ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 65 n. 19 et les arrêts cités).

b. En l'espèce, la recourante a formulé sa demande pour bénéficier du statut de holding dès la période fiscale 2009, le 25 février 2011 seulement. Elle est dès lors malvenue de reprocher à l'AFC-GE d'avoir tardé à rendre sa décision, les opérations litigieuses (comptables et procédurales) ayant été effectuées l'année du dépôt de sa requête, soit en 2011. Par ailleurs, si elle le souhaitait, il appartenait à la recourante d'organiser son activité de façon à payer le moins d'impôt possible, ses choix comptables et procéduraux ne sauraient être valablement imputés à l'AFC-GE. 11) La recourante invoque enfin une

pratique bernoise qui admettrait que le ratio des participations et de leurs rendements soit inférieur à deux tiers pendant une durée maximale de quatre ans.

Au sens de l'art. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), les cantons sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Cst. et exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération.

Les cantons ne sont pas liés par les conditions limitatives de l'art. 28 al. 1 LHID et sont libres de cerner de plus près les notions de participation, de rendement des participations. Ils disposent à cet égard d'une grande marge de

- 10/11 - A/2438/2016 manœuvre (ATA/127/2012 précité ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 278 n. 22 et 23 et les références citées).

En l'espèce, compte tenu de la souveraineté fiscale cantonale, la pratique bernoise n'a aucune portée sur les décisions litigieuses, l'AFC-GE ayant appliqué à bon droit l'interprétation genevoise de l'art. 28 LHID. Les décisions entreprises ne sont pas non plus contestables sous cet angle. 12) Infondé, le recours sera rejeté. 13) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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