

# **GE\_GERICHTE ATA/258/2009 vom 19. Mai 2009**

GE Cour de justice, 2009-05-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_258\\_2009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_258_2009)

FR: GE\_GERICHTE ATA/258/2009 du 19 mai 2009

IT: GE\_GERICHTE ATA/258/2009 del 19 maggio 2009

## **Erwägungen**

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

### **E. 2**

Le litige concerne l'ICC 2002.

### **E. 3**

Pendant la période fiscale concernée S\_\_\_\_\_S.A. bénéficiait du statut de société auxiliaire au sens de l'art. 23 LIPM dont le texte intégral est le suivant :

Art. 23 - sociétés auxiliaires :

"1Les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations qui ont en Suisse une activité administrative, mais pas d'activité commerciale, de même que les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont l'activité commerciale est essentiellement orientée vers l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire, paient l'impôt sur le bénéfice comme suit :

- 6/10 - A/777/2008

- a. le rendement des participations de l'art. 21, ainsi que les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation provenant de ces participations sont exonérés de l'impôt ;
- b. les autres recettes de source suisse sont imposées selon le barème ordinaire ;
- c. les autres recettes de source étrangère sont imposées selon le barème ordinaire, en fonction de l'importance de l'activité administrative, respectivement commerciale, exercée en Suisse.

2Des comptes distincts seront tenus pour chaque catégorie de revenus à laquelle doivent être imputés les frais d'acquisition qui lui sont directement liés.

3Si les frais ne peuvent être imputés à une catégorie particulière de revenus, les charges financières sont réparties proportionnellement à la valeur comptable des participations et des autres actifs ; les frais généraux, après déduction des charges financières, sont répartis proportionnellement aux recettes de sources suisse et étrangère ;

4Les pertes subies sur des participations au sens de l'al. 1 let. a, ne peuvent être compensées qu'avec les rendements mentionnés dans cette disposition".

### **E. 4**

Cette disposition a fait l'objet de la directive n° 4/94 applicable dès le 1er janvier 1995, date de l'entrée en vigueur de la LIPM, à laquelle l'AFC s'est référée dans sa réponse au recours devant la commission pour justifier sa position.

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 constituent pas du droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA – RS 172.021) (ATF 121 II 473 consid. 2b p. 478 ; ATF 121 IV 64 consid. 3 p. 66 ; ATA/19/2008 du 15 janvier 2008 et les références citées).

Elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celles-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 473 consid. 2b ; ATA/486/2007 du 2 octobre 2007).

Dans la mesure où l'information n° 4/94 est une directive qui a pour objectif d'interpréter les notions juridiques indéterminées de la LIPM en matière de sociétés auxiliaires, elle sert effectivement le but de la loi et peut donc être prise

- 7/10 - A/777/2008 en considération dans l'application de celle-ci par le tribunal de céans (ATA/359/2008 du 1er juillet 2008).

#### **E. 5**

Quant au courrier de l'AFC du 4 mai 1999 accordant à la recourante le statut de société auxiliaire, il ne fait que reprendre sous chiffre III.3 relatif aux charges le texte de l'art. 23 al. 2 et 3 LIPM.

#### **E. 6**

L'AFC a calculé le bénéfice réalisé par la recourante et imposable en 2002 en répartissant les pertes sur l'activité financière proportionnellement aux recettes, et cela indépendamment de leur origine géographique, alors que la recourante soutient que les pertes financières suisses ne pouvaient être compensées avec des bénéfices étrangers à moins que la totalité des éléments de revenus suisses aient été au préalable compensés avec des pertes de source suisse, que la nature de celles-ci soient commerciales ou financières, à l'exception des rendements de participation.

#### **E. 7**

Reste à examiner laquelle des deux méthodes, celle de la recourante ou celle de l'AFC - respecte l'art. 23 al. 2 et 3 LIPM par référence à l'ATA/488/2007 précité.

Conformément à ce dernier, il faut tout d'abord :

a. déterminer le revenu imputable à chaque catégorie selon le chiffre 2 de l'information n° 4/04 du 12 décembre 1004 :

Revenus de source suisse (autres que les dividendes et plus-values) soumis à l'impôt sur le bénéfice dans leur intégralité et au taux ordinaire :

CHF 220'224.-

-CHF 344'307.-

moins une perte de -CHF 124'083.-.

Revenus commerciaux de source étrangère

imposables à concurrence de 20 % soit CHF 2'904'285.-.

Revenus financiers de source étrangère

imposables à 15 %, soit en l'espèce une perte de -CHF 800'013.-.

b. Compenser les catégories déficitaires par

celles bénéficiaires :

Pertes CHF 124'083.- + CHF 800'013.- = -CHF 924'096.-

CHF 2'904'825 - CHF 924'096.- imposables = -CHF 1'980'189.-

imposables au taux de 20 %, soit un bénéfice de CHF 396'038.-.

- 8/10 - A/777/2008

En revanche, pour déterminer le bénéfice imposable, l'AFC a réparti la totalité de la perte financière suisse et étrangère (CHF 800'013.- et CHF 344'307.- = CHF 1'144'320.-) sur les revenus de l'activité commerciale, soit 7,05 % (CHF 80'655.-) sur les revenus de l'activité financière imposée selon le droit commun, et 92,95 % (CHF 1'063'668.-) sur les revenus de l'activité financière imposée à concurrence de 20 %, ce qui conduit à un bénéfice imposable de CHF 507'693.-.

Or, le tribunal de céans a déjà jugé que la systématique de l'art. 23 LIPM précité ne laissait aucune marge d'interprétation. "Ainsi, les charges sont imputées tout d'abord aux revenus avec lesquels elles sont en relation économique, et ce n'est que si les frais ne peuvent être imputés à une catégorie précise de revenus, que s'impose une répartition proportionnelle à la valeur comptable des participations et des autres actifs (dans ce sens également X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 239 n° 39)" (ATA/488/2007 du 2 octobre 2007).

D'ailleurs, l'AFC a modifié le texte du courrier octroyant le statut de société auxiliaire, le chiffre III.3 de celui-ci auquel elle s'est référée dans son écriture du 28 février 2007 adressée à la commission valant également réponse au recours devant le tribunal de céans, n'étant pas celui du statut du 4 mai 1999 mais celui, renouvelé du 23 janvier 2004. Selon ce dernier :

Activité commerciale :

Les soldes de charges financières et de frais généraux sont répartis proportionnellement aux diverses catégories de revenus.

Charges :

Des comptes distincts seront tenus pour chaque catégorie de revenus à laquelle devront être imputés les frais d'acquisition qui lui sont directement liés.

Si les frais ne peuvent être imputés directement à une catégorie de revenus, la répartition doit s'effectuer de la manière suivante :

Activité financière :

a) Les charges financières sont réparties proportionnellement aux valeurs comptables des participations, des actifs financiers et des autres actifs.

b) Une part des frais généraux fixée à 5 % est attribuée à tous les revenus financiers sous réserve de la justification de frais effectifs supérieurs ou inférieurs.

Seule cette dernière mouture distingue pour les charges l'activité financière et l'activité commerciale en introduisant pour la première une part des frais

- 9/10 - A/777/2008 généraux fixée à 5 %. Or, ce texte n'est pas celui du statut qui prévalait pour la période fiscale en cause.

#### **E. 8**

Ce que ni la loi, ni l'information, ni le statut ne définissent, c'est la notion de catégorie. Or, en l'espèce, le taxateur a créé des catégories qui ne sont pas celles énoncées à l'art. 23 al. 1 let. a à c LIPM, auxquelles correspondent des modes et des taux d'imposition distincts.

En conséquence, l'AFC ne pouvait pas répartir les pertes financières subies par la recourante proportionnellement aux recettes obtenues, et cela quelle que soit leur origine géographique.

#### **E. 9**

Il en résulte que le recours sera admis. La décision de la commission du 28 janvier 2008 sera annulée de même que le bordereau rectificatif ICC 2002 du 5 mars 2004. Le bordereau de taxation provisoire du 19 décembre 2003 sera rétabli.

#### **E. 10**

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'AFC. Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- sera allouée à la recourante à charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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