

GE_GERICHTE ATA/25/2016 vom 12. Januar 2016

GE Cour de justice, 2016-01-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_25_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/25/2016 du 12 janvier 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/25/2016 del 12 gennaio 2016

Regeste

Résumé: Rejet par la chambre administrative du recours déposé par une société ayant bénéficié du statut privilégié de société holding pendant plusieurs exercices fiscaux mais l'ayant perdu, une des trois conditions cumulatives pour bénéficier de ce statut ayant disparu. L'arrêt porte sur l'examen de la condition relative à la proportion légale minimale requise des deux tiers de la valeur des participations ou de leur rendement par rapport aux actifs ou aux recettes, non remplie en l'espèce.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige concerne l'imposition de la recourante pour les exercices fiscaux 2013 et 2014. 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/393/2014 du 27 mai 2014 consid. 3 et la jurisprudence citée).

Sont donc applicables au présent litige la LHID, entrée en vigueur le 1er janvier 1993 et dont les dispositions sont directement applicables à Genève depuis le 1er janvier 2001 (art. 72 al. 2 LHID), ainsi que la LIPM, entrée en vigueur le 1er janvier 1995. 3)

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). 4) 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.

- 10/15 - A/2874/2014

Trois conditions cumulatives doivent être réalisées pour bénéficier du statut privilégié, à savoir un but statutaire ayant pour objet une 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 rapport aux actifs ou aux recettes.

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). 5)

En l'espèce, la recourante a bénéficié jusqu'à l'exercice fiscal 2012 du statut privilégié de société holding. L'AFC-GE, par décision du 8 février 2013, a renouvelé ce statut pour les périodes fiscales ultérieures, mais a considéré, malgré cela, qu'elle ne pouvait plus en bénéficier pour les exercices fiscaux 2013 et 2014 en fonction de circonstances qui seront examinées ci-après. Il est en outre admis par les parties que la recourante n'a toujours eu pour seul but social que la gestion de ses participations et qu'elle n'avait jamais eu d'activité commerciale en Suisse. Le différend porte sur la réalisation ou non de la troisième condition, relative à la proportion légale minimale requise des deux tiers de la valeur des participations ou de leur rendement par rapport aux actifs ou aux recettes. 6)

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 (Message 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 : message), FF 1983 III p. 124 et 125). 7) a. Le canton de Genève a édicté le 18 juillet 2003 l'information no 8/2003 sur la reconnaissance et l'imposition des sociétés holdings, 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

- 11/15 - A/2874/2014 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 réalisés, le statut de holding n'était pas applicable.

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 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). 8)

La recourante a obtenu le 8 février 2013 le renouvellement de son statut de société holding pour une durée de cinq ans. Elle n'a fait aucunement référence à ses projets de vente de

participations ou à une éventuelle cessation d'activité. Cela étant, l'intimée lui avait rappelé dans sa décision le fait que sa situation de contribuable privilégiée serait examinée régulièrement, ce qui l'autorisait à le faire en fonction de la situation prévalant à la clôture de chaque exercice fiscal.

En l'espèce, la recourante, que ce soit au 31 décembre 2013 ou au 22 avril 2014, date à laquelle elle a annoncé avoir obtenu sa radiation, ne remplissait plus la condition du ratio minimal requis entre le montant de ses participations et celui de ses fonds propres, dans la mesure où elle avait vendu l'entier de sa participation en 2013. Selon elle, cette opération avait eu lieu en juin 2013 tandis que le rapport final du liquidateur, fait état de la date du 1er janvier 2013. Quoiqu'il en soit, au 31 décembre 2013, aucun statut fiscal privilégié accordé à une société holding ne pouvait plus lui être reconnu, au regard des exigences de l'art. 22 LIPM. 9)

La recourante fait valoir que la vente de sa participation était liée à la cessation de ses activités et à son entrée en liquidation. Elle considère que ces circonstances sont de nature à faire perdurer le régime fiscal privilégié, même si elle ne pouvait plus justifier de la détention de participations après cette opération, dans la mesure où c'était la longueur des opérations de liquidation qui avait fait qu'elle soit restée contribuable dans le canton de Genève jusqu'au 21 avril 2014.

Son point de vue ne peut être suivi. Le privilège fiscal accordé aux sociétés de participations est lié à la volonté d'éviter l'imposition multiple des holdings

- 12/15 - A/2874/2014 pures (message, FF 2003 III 124). Une société qui, à l'issue de chaque période fiscale (art. 37 LIPM), ne détient plus aucune participation depuis plusieurs mois, ne remplit manifestement plus la troisième condition imposée par l'art. 22 al. 2 LIPM. Il ne s'agit pas d'une baisse momentanée du ratio justifiable sur le plan économique. Elle ne peut justifier qu'une telle situation reste provisoire et qu'elle entend reprendre ses activités de prises de participations dans d'autres sociétés ou réinvestir le produit de la cession dans de nouvelles participations. En l'occurrence, la contribuable a effectué cette opération dans le but de mettre fin à ses activités. Elle ne détient plus aucune participation. Il s'agit d'une situation définitive qui lui fait perdre le droit au statut fiscal privilégié.

La recourante se retranche derrière la longueur des opérations de liquidation, sans toutefois justifier les raisons de leur étalement dans le temps. Selon elle, l'autorité fiscale n'était pas en droit d'exiger d'une société holding qu'elle procède rapidement aux opérations de liquidation, aucune base légale n'imposant un délai à respecter. Elle considère que dans la mesure où elle était entrée en liquidation en octobre 2013, cela crée une situation passagère, jusqu'à la fin de cette procédure, qui l'autorise de continuer à bénéficier du régime privilégié.

Son opinion ne peut également être suivie. S'il est exact qu'aucun texte légal n'impose à une société un rythme de liquidation, cela n'a pas automatiquement pour conséquence qu'elle puisse se prévaloir de privilèges fiscaux dont elle ne remplit plus les conditions. En l'espèce, la recourante a opté pour cesser ses activités dans un processus qui a duré plus d'une année, en commençant par céder les participations elle détenait, pour ensuite entrer en liquidation. Cela a eu pour conséquence qu'à la date de clôture de l'exercice fiscal 2013, elle ne remplissait plus depuis plusieurs mois les conditions légales qui lui permettaient de bénéficier du statut de société holding. Même si elle est formellement entrée en liquidation en octobre 2013, le fait est qu'elle ne détenait plus aucune participation au 31 décembre

2013, ceci depuis plusieurs mois, et qu'elle n'entendait plus en reprendre, ce qui a eu pour conséquence de la soumettre pour cet exercice fiscal, ainsi que pour la période 2014 durant laquelle elle avait encore une existence juridique, aux règles et aux barèmes d'imposition ordinaires sur le bénéfice et le capital applicables à une société de capitaux. 10) Sous cet angle, la contribuable, qui n'a pas réalisé de bénéfices en 2013 et 2014, a échappé au paiement d'un impôt sur le bénéfice. En revanche, elle est restée imposable sur le capital propre qu'elle a déclaré, auquel l'AFC-GE était en droit d'appliquer le taux d'imposition ordinaire de 2 % de l'art. 33 LIPM. 11) La recourante se prévaut de la violation du principe de la bonne foi découlant de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Elle considère que les informations fournies par l'AFC-GE lorsqu'elle a renouvelé son statut de holding en février 2013, ou

- 13/15 - A/2874/2014 lorsqu'elle lui a écrit le 15 octobre 2013 à la suite de sa mise en liquidation, étaient insuffisantes et trompeuses au sujet du traitement fiscal qui lui serait réservé par la suite. 12) Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 p. 193 ; 137 I 69 consid. 2.5.1 ; 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 et les arrêts cités ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_151/2012 du 5 juillet 2012 consid. 4.2.1 ; 2C_1023/2011 du 10 mai 2012 consid. 5). Selon la jurisprudence, les assurances ou les renseignements erronés donnés par les autorités confèrent des droits aux justiciables lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont remplies. Tout d'abord, on doit être en présence d'une promesse concrète effectuée à l'égard d'une personne déterminée. Il faut également que l'autorité ait agi dans le cadre et dans les limites de sa compétence, que la personne concernée n'ait pas été en mesure de se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement fourni, qu'elle se soit fondée sur ce renseignement pour prendre des dispositions qu'elle ne peut ensuite modifier sans subir de préjudice et, enfin, que la loi n'ait pas subi de changement depuis le moment où la promesse a été faite (arrêts précités ; ATA/811/2012 du 27 novembre 2012 consid. 2a ; ATA/398/2012 du 26 juin 2012 consid. 8 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/ Vincent MARTENET, Droit administratif 2012, vol. 1, 3ème éd. p. 922 ss n. 6.4.1.2 et 6.4.2.1 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 196 s n. 578 s. ; Ulrich HÄFELIN/Georg MÜLLER/Felix UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2010, 6ème éd., p. 140 ss et p. 157 n. 696 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, 2013, vol. 2, 3ème éd., p. 548 n. 1173 ss).

Le principe de la bonne foi s'applique également aux rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Il a cependant une portée limitée surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité garantie par les art. 5 et 9 Cst. (ATF 131 II 627 consid. 6. 1 et les références citées ; Danielle YERSIN in Yves NOËL/Danielle YERSIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, p.38 n. 77). En particulier, il peut jouer un rôle en cas d'avis sur un principe de taxation (ruling) donné par l'autorité fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_792/2014 du 4 mai 2015 consid. 4.2). Toutefois, cette dernière n'a pas à jouer un rôle de conseil juridique. Il ne lui appartient dès lors pas de rendre un contribuable attentif aux conséquences possibles d'une opération envisagée (ATF 126 II 514 consid. 514 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.1).

En l'espèce, lorsque l'intimée a renouvelé, le 8 février 2013, le statut de société de participations de la recourante, elle a précisé les conditions de ce

- 14/15 - A/2874/2014 renouvellement et a spécifiquement rappelé que sa situation serait examinée à l'occasion de chaque exercice fiscal. De même, lorsqu'elle a écrit à la contribuable le 6 novembre 2013 après avoir été avisée de sa mise en liquidation, elle lui a rappelé l'existence de ses obligations fiscales sans lui donner d'autres précisions sur la façon dont elle allait être traitée. Ce faisant, elle est restée dans le cadre de ses obligations légales. En particulier, elle n'avait pas à rendre la contribuable attentive au fait que, si la liquidation n'était pas terminée à la fin de l'exercice fiscal 2013, devant ainsi déposer une déclaration fiscale, elle serait taxée selon le régime ordinaire. On ne voit dès lors pas en quoi, par son comportement, l'intimée aurait violé les obligations découlant du principe de la bonne foi. Ce grief doit être écarté. 13) Le recours sera rejeté et le jugement du TAPI du 27 avril 2015 sera confirmé. 14) Vu l'issue de la procédure, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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