

GE_GERICHTE ATA/435/2008 vom 27. August 2008

GE Cour de justice, 2008-08-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_435_2008

FR: GE_GERICHTE ATA/435/2008 du 27 août 2008

IT: GE_GERICHTE ATA/435/2008 del 27 agosto 2008

Regeste

Résumé: Une société holding qui ne détient qu'une seule participation et qui l'administre n'est pas une société financière au sens de la circulaire n° 6 de l'administration fédérale des contributions du 6 juin 1997. Il s'ensuit en conséquence d'appliquer un taux de 70% à l'actif de la société (soit ici la participation) pour déterminer la part de fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre. Le Tribunal administratif a jugé en l'espèce qu'il y avait effectivement une sous-capitalisation.

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

E. 2

Le litige se circonscrit à l'imposition du capital de la société pour les années 2003 et 2004. Plus précisément, il s'agit de déterminer quelle est la part de fonds étrangers injectée dans la contribuable qui échappe à dite imposition.

E. 3

Selon l'article 27 LIPM, l'impôt sur le capital a pour objet le capital propre.

E. 4

L'article 30 LIPM précise que le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est augmenté de la part de leurs fonds

- 5/9 - A/56/2008 étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre. Cette disposition règle ainsi la problématique du capital propre dissimulé, appelé également "sous-capitalisation" (ATA/167/2005 du 22 mars 2005).

a. Cette disposition a été introduite dans la LIPM le 1er janvier 1996 pour des motifs d'harmonisation tant horizontale que verticale, suite à l'entrée en vigueur de l'article 29a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de l'article 75 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) (aujourd'hui abrogé) (MGC 1995 35/IV 4185-4189).

b. Selon les travaux préparatoires concernant cet article "les règles destinées à lutter contre la sous-capitalisation servent à éviter que des ayants droit économiques d'une société de capitaux ou d'une coopérative ne perçoivent du bénéfice de cette entité sous forme d'intérêts. Etant donné que ces derniers sont considérés comme une charge déductible du

résultat de la société débitrice, ce moyen permettrait, en l'absence de correction fiscale, d'éviter la règle selon laquelle le bénéfice à disposition des actionnaires doit provenir du bénéfice net soumis à l'impôt sur le bénéfice au sein de la personne morale. Le critère permettant de définir si l'on est en présence d'un financement étranger authentique est celui de savoir si un tiers indépendant aurait exposé des fonds aux mêmes risques que le créancier-actionnaire." (MGC 1995 35/IV 4185-4189).

E. 5

La circulaire n° 6 qui expose la pratique en matière de sous-capitalisation des sociétés de capitaux et sociétés coopératives, est applicable en droit cantonal selon l'information n° 6/97 aux associations professionnelles du 9 octobre 1997 de l'AFC.

Cette circulaire n'a pas valeur de loi. Cependant, elle a pour but d'assurer une pratique uniforme. A l'instar du Tribunal fédéral, le Tribunal administratif ne saurait s'en écarter sans justes motifs (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.338/2004 du 26 avril 2006, consid. 4.1)

Selon cette circulaire, les règles concernant le capital propre dissimulé permettent de distinguer, quant à leur traitement fiscal, les fonds étrangers des fonds propres (point 1).

Pour déterminer le capital propre dissimulé des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives, il faut partir en règle générale de la valeur vénale des actifs. Sont déterminantes les valeurs vénales à la fin de la période fiscale. L'autorité de taxation se fondera sur les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice des sociétés, sauf si des valeurs vénales plus élevées peuvent être démontrées (point 2.1).

- 6/9 - A/56/2008

En règle générale, on considérera que la société peut obtenir, par ses propres moyens, des fonds étrangers à concurrence des pourcentages suivants, calculé sur la valeur vénale de ses actifs : Liquidités 100% Créances pour livraisons et prestations 85% Autres créances 85% Stocks de marchandises 85% Autres actifs circulants 85% Obligations suisses et étrangères en francs suisses 90% Obligations étrangères en monnaie étrangère 80% Actions cotées suisses et étrangères 60% Autres actions et parts de sàrl 50% Participations 70% Prêts 85% Installations, machines, outillage, etc. 50% Immeubles d'exploitation 70% Villas, propriétés par étages, maisons de vacances et terrains à bâtir 70% Autres immeubles 80% Frais de constitution, d'augmentation de capital et d'organisation 0% Autres actifs immatériels 70% (point 2.1)

E. 6

La proportion d'endettement admissible est ainsi fonction de la nature des actifs de la société (D. YERSIN, Y. NOEL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, p.869 n. 16).

E. 7

Ces taux servent à déterminer la garantie qu'offrent les actifs d'une société du point de vue d'un futur créancier (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.338/2004 du 26 avril 2006, consid. 6.2).

- 7/9 - A/56/2008

E. 8

La directive ajoute que pour les sociétés financières, « la limite maximale admissible des fonds étrangers est fixée en règle générale à 6/7 du total du bilan. » (point 2.1)

E. 9

Les parties divergent précisément sur cette notion de "société financière". Pour les intimées, une holding serait une société financière et devrait donc pouvoir bénéficier de la proportion de fonds étrangers suscitée. En revanche, pour la recourante, un taux de 70% devrait être appliqué à la participation détenue par la contribuable, celle-ci n'étant pas une société financière.

E. 10

La circulaire ne définit pas ce qu'elle entend par société financière, notion que l'on ne retrouve pas non plus dans la loi. Le législateur a, par des formules aussi vagues que celles des articles 29a LHID et 30 LIPM, laissé à la pratique le soin de poser des ratios minima de fonds propres en fonction des types de sociétés qu'elle a elle-même définies (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p.227 n.6).

E. 11

L'AFC a dans ce sens établi un formulaire (intercalaire D) reprenant les bases du calcul figurant dans la directive et servant à déterminer le capital propre dissimulé. Il y définit les différents types de sociétés : immobilières, commerciales, industrielles et financières.

Ainsi, une société financière est "toute société qui effectue des prêts dont les montants représentent au moins 2/3 des actifs totaux et dont les intérêts comptabilisés représentent au moins 2/3 des produits totaux. En revanche, les holdings et les sociétés de gérance de fortune ne sont pas considérées comme des sociétés financières mais comme des sociétés "commerciales" dans la présente formule. Un coefficient multiplicateur de 6/7 (= 85,714%) s'applique forfaitairement à tous les actifs des sociétés financières." (note 2 de l'intercalaire D).

Ce taux vise manifestement à simplifier le calcul pour des sociétés détenant de nombreux actifs et majoritairement des prêts.

Une société holding est en revanche "toute société ne constituant ni une société immobilière, ni une société financière telles que définies ci-dessus." (note 10 de l'intercalaire D).

E. 12

La doctrine distingue quant à elle, en Suisse, trois types de sociétés holding. D'une part, les sociétés holding pures qui ont pour seuls actifs des participations dans d'autres sociétés et pour seule activité d'administrer ces participations. De telles sociétés étant rares, on assimile à celles-ci celles dont l'activité principale est la gestion de participations. D'autre part, les sociétés financières qui sont constituées exclusivement par des investissements passifs : participations, papiers- valeurs, créances, brevets. Enfin, les sociétés holding mixtes - industrielles,

- 8/9 - A/56/2008 commerciales ou de services - qui exploitent un commerce ou une entreprise de fabrication ou de services et dont l'actif comprend une ou plusieurs participations (J-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise (société anonyme), Lausanne 1994, p. 282 n.34.3.1).

E. 13

En l'espèce, la holding intimée n'est pas une société financière selon le formulaire D. Par rapport aux catégories susmentionnées, elle ne l'est pas non plus : elle est en effet une

holding pure, dès lors qu'elle détient une seule participation qu'elle administre depuis sa constitution. C'est ce que retient la CCRICC tout en appliquant à tort des jurisprudences concernant des périodes fiscales antérieures à la circulaire et à l'entrée en vigueur le 1er janvier 1995 de l'article 29a LHID.

Aussi, il n'y a aucun juste motif pour s'écarter de ce qui est prévu par la circulaire n° 6 et des définitions retenues dans la formule intercalaire D.

Dite circulaire prévoit un taux d'endettement de 70% pour les participations. Ce taux est celui qui a été appliqué par l'AFC aux actifs de la contribuable pour calculer le capital propre dissimilé. La nature des actifs de la société ne prête à aucune confusion, il s'agit bien d'une seule participation.

E. 14

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis, la décision de la CCRICC annulée, et la décision de l'AFC du 11 octobre 2005 confirmée.

E. 15

Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge de la contribuable (art. 87 LPA).

* * * * *

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