

# **GE\_GERICHTE ATA/486/2011 vom 27. Juli 2011**

GE Cour de justice, 2011-07-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_486\\_2011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_486_2011)

FR: GE\_GERICHTE ATA/486/2011 du 27 juillet 2011

IT: GE\_GERICHTE ATA/486/2011 del 27 luglio 2011

## **Regeste**

Résumé: Obligation pour les sociétés auxiliaires d'exercer une activité commerciale en Suisse ou à l'étranger pour pouvoir bénéficier d'un statut fiscal privilégié. Une société auxiliaire qui ne déploie qu'une activité administrative ne peut donc pas bénéficier d'un tel statut.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 131 et 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - 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**

Il s'agit de déterminer si la recourante remplissait, dès la période fiscale 2004, les conditions d'octroi du statut de société auxiliaire, lui permettant d'obtenir l'allègement fiscal qui en découle.

### **E. 3**

Selon l'art. 23 al. 1 LIPM, sont des sociétés auxiliaires les 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.

A la lumière de cette disposition, les sociétés concernées peuvent exercer une activité commerciale à l'étranger ou même en Suisse, dès lors que cette activité est essentiellement orientée vers l'étranger. En revanche, la formulation de l'art. 23 al. 1 LIPM ne permet pas de déterminer *prima facie* si ladite société est tenue d'exercer une telle activité commerciale à l'étranger.

### **E. 4**

Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique ; ATF 132 V 321 consid. 6 p. 326 ; 129 V 258 consid. 5.1 pp. 263-264 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre

elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 133 III 175 consid. 3.3.1

- 6/10 - A/645/2009 p. 178 ; 125 II 206 consid. 4a p. 208/209 ; ATA/332/2011 du 24 mai 2011 ; ATA/422/2008 du 26 août 2008 consid. 7). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 et les arrêts cités).

## **E. 5**

Lors de l'entrée en vigueur de la LIPM le 1er janvier 1995, l'art. 23 al. 1 LIPM définissait alors les sociétés auxiliaires comme étant les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations qui ont en Suisse une activité administrative, mais pas d'activité commerciale. Aucune référence à une quelconque activité commerciale à l'étranger n'y était mentionnée.

Les travaux préparatoires de la LIPM précisent que « les personnes morales visées [par cette disposition] sont les sociétés qui, tout en étant basées à Genève, ne déploient pas d'activité commerciale sur sol suisse, mais qui servent de base administrative, de centre de communication d'ordres, de point de contact ou encore de centre de gestion des liquidités d'un groupe multinational. Ces sociétés, communément appelées à Genève - à statut fiscal - ou de base - bénéficient déjà d'une imposition en fonction de l'importance de l'activité exercée en Suisse. C'est-à-dire, en règle générale, à concurrence de 20 % du bénéfice, lequel est en revanche imposé selon le barème ordinaire, actuellement au taux maximum. La raison d'être de ces modes d'imposition privilégiés - connus dans de nombreux autres cantons voire pays mêmes proches - est de fixer à Genève des entités qui en temps ordinaire n'auraient pas de raisons particulières de s'établir dans notre cité plutôt qu'en un autre emplacement offrant les mêmes facilités logistiques et financières. Pour ces entités, qui font souvent partie d'un groupe de sociétés, et dont l'activité se déroule essentiellement avec des contreparties sises hors de nos frontières, une charge fiscale modérée est un critère important de décision lors du choix de leur emplacement » (Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève, 1994, 34/IV, p. 3883).

## **E. 6**

La loi fédérale du 10 octobre 1997 sur la réforme de l'imposition des sociétés (RO 1998 669 ; FF 1997 II 1058) a introduit de nouvelles dispositions dans la LHID. Elle a notamment précisé la notion de société auxiliaire par le biais d'une nouvelle rédaction de l'alinéa 4 de l'article 28 LHID, dont la modification est entrée en vigueur le 1er janvier 1998. La mise en œuvre de ces nouvelles dispositions dans les législations cantonales a été réglée par le nouvel art. 72a LHID. Cette dernière norme dispose que les cantons sont tenus dans les cinq ans dès l'entrée en vigueur des modifications, soit jusqu'au 31 décembre 2002, d'incorporer dans leurs législations les nouvelles dispositions de la LHID soit entre autres celles relatives à la définition des sociétés auxiliaires. A l'expiration de ce délai, le droit fédéral est directement applicable si les dispositions de droit fiscal cantonal s'en écartent (art. 72a al. 2 et 72 al. 2 LHID).

- 7/10 - A/645/2009

Les modifications nécessaires et imposées par le droit fédéral ont donc été apportées à la LIPM et sont entrées en vigueur le 16 décembre 2004. L'actuel art. 23 al. 1 LIPM reprend ainsi la définition de société auxiliaire fixée par l'art. 28 al. 3 et 4 LHID et précise

dorénavant que sont également des sociétés auxiliaires les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives ayant une activité commerciale essentiellement orientée vers l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire.

L'adaptation de l'art. 23 LIPM n'a pas eu de portée réelle à Genève étant donné que, selon la pratique fiscale genevoise constante depuis de nombreuses années, les entités qui, sous réserve du respect des conditions générales réservées pour ce genre d'activités, déployaient une activité commerciale essentiellement orientée vers l'étranger tout en n'exerçant en Suisse qu'une activité préparatoire, pouvaient bénéficier du régime fiscal des sociétés auxiliaires (Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève, 2002-2003/X, A, p. 6017). La compatibilité de tels statuts avec la LHID n'était alors pas évidente. Avec la modification de l'art. 23 LIPM, la situation de ces sociétés est désormais clarifiée et, à Genève, la tolérance de l'activité commerciale exercée en Suisse par rapport à l'activité exercée à l'étranger est de 30 % de la marge commerciale brute (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3<sup>ème</sup> éd., 2007, § 12 n° 31, p. 238).

#### **E. 7**

Selon le Tribunal fédéral, ces sociétés se caractérisent par le fait qu'elles sont implantées en Suisse, où elles ont une activité essentiellement administrative, tandis que leur activité économique (commerciale) produit ses effets à l'étranger (Arrêt du Tribunal fédéral du 4 décembre 2009, 2C\_420/2009, consid. 2.1. et références citées).

#### **E. 8**

Le Tribunal administratif zurichois a eu l'occasion de se pencher sur un cas similaire au présent litige. D'après l'art. 74 de la loi zurichoise d'impôt, le statut de société de domicile est octroyé aux sociétés qui exercent en Suisse une activité administrative, mais aucune activité commerciale. En l'espèce, l'autorité fiscale a refusé d'accorder à une contribuable le statut spécial de société de domicile en arguant que seules les sociétés qui disposaient d'un lien suffisant avec l'étranger pouvaient être considérées comme sociétés de domicile. Or en l'espèce, l'activité de la contribuable consistait uniquement à gérer des participations et leur financement et à ne gérer que son propre patrimoine, en Suisse et à l'étranger. Le Tribunal administratif zurichois a confirmé cette position, rappelant que lors de l'entrée en vigueur de la LHID, il n'avait pas été envisagé d'accorder un tel statut pour des sociétés ordinaires et que ce privilège n'était destiné qu'à des sociétés qui entretenaient des relations économiques avec l'étranger et qui, de ce fait, pourraient être soumises à une double imposition. Dans le cas particulier, d'après la comptabilité de la recourante, une large majorité de ses actifs provenaient de liquidités, de créances et de prêts à l'encontre de filiales suisses ou des actionnaires. Par conséquent, la société ne pouvait prétendre au statut de société de domicile en raison de son manque de relations avec l'étranger (RDAF 2010 II 568 et la jurisprudence citée).

#### **E. 9**

Raphaël Gani distingue de manière plus précise les sociétés de domicile, les sociétés d'administration et les sociétés auxiliaires (ou de base). S'agissant des sociétés de domicile, elles sont établies sans infrastructure en Suisse et n'exercent aucune activité commerciale en Suisse. Les sociétés d'administration exercent une activité purement administrative, à l'exclusion de toute activité commerciale. Toute activité de vente, même exclusivement à l'étranger, leur est par exemple interdite. Quant aux sociétés auxiliaires ou de base, elles

exercent contrairement aux sociétés de domicile ou d'administration, une activité commerciale réelle en déployant ses effets essentiellement à l'étranger. Il s'agit le plus souvent de sociétés de vente, distribuant des produits provenant de fournisseurs étrangers, et revendus à des acheteurs également étrangers. D'autres activités (holding, financières, quartier général) viennent fréquemment se greffer sur l'activité commerciale. Enfin, une activité commerciale effective en Suisse est tolérée tant qu'elle reste secondaire et accessoire, les revenus de sources suisses ne devant, en général, pas excéder 20 % des revenus totaux (R. GANI, Un quinquennat dans l'imposition directe des personnes morales [chronique de jurisprudence 2005-2009] in RDAF II 1998 277).

Il ressort des considérations qui précèdent, bien que la formulation de l'art. 23 al. 1 LIPM soit incomplète, que le but du législateur est d'exiger des sociétés bénéficiant du statut fiscal privilégié de sociétés auxiliaires qu'elles exercent dans tous les cas une activité commerciale réelle à l'étranger, celle-ci pouvant néanmoins déployer des effets en Suisse, pour autant que cette activité ne dépasse pas 30 % de la marge commerciale brute.

b. En l'espèce et de l'aveu même de la recourante, suite à la perte de son statut de holding, elle a poursuivi une activité se limitant principalement à gérer d'une part les participations qu'elle détient encore et, d'autre part, à faire gérer, par l'intermédiaire d'un broker sis à l'étranger que la société supervise, un portefeuille de titres dont elle est propriétaire. Il est donc établi et non contesté qu'elle n'exerce aucune activité commerciale, en Suisse ou à l'étranger.

c. En n'exerçant qu'une activité d'administration, force est de constater que la recourante ne remplit pas les conditions posées par l'art. 23 al. 1 LIPM et le droit fédéral.

#### **E. 10**

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe. Aucune indemnité de procédure ne lui sera alloué (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

- 9/10 - A/645/2009

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