

GE_GERICHTE ATA/706/2010 vom 12. Oktober 2010

GE Cour de justice, 2010-10-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_706_2010

FR: GE_GERICHTE ATA/706/2010 du 12 octobre 2010

IT: GE_GERICHTE ATA/706/2010 del 12 ottobre 2010

Regeste

Résumé: Une réduction pro rata temporis des frais de financement déductibles du revenu des participations, laquelle n'est prévue ni par la LIFD ni par la circulaire n°9, du 9 juillet 1998, de l'Administration fédérale des contributions, n'est pas admissible dans le cas particulier. Le Tribunal administratif confirme la méthode de calcul de l'AFC-GE fondée sur la circulaire n°9. Le recours de celle-ci est admis.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est à cet égard recevable (art. 56 A 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

La question litigieuse consiste à déterminer si la méthode de calcul appliquée par l'AFC-GE concernant en particulier les frais de financement déductibles du rendement brut des participations, est conforme au droit.

E. 3

a. Aux termes de l'art. 69 LIFD, lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative possède 20 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou une participation représentant une valeur vénale d'au moins 2 millions de francs, l'impôt sur le bénéfice est réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net de ces participations et le bénéfice net total.

L'art. 70 al. 1 LIFD prévoit que le rendement net des participations au sens de l'art. 69 LIFD correspond au revenu de ces participations, diminué des frais de financement y relatifs et d'une contribution de cinq pour cent destinée à la couverture des frais d'administration, sous réserve de la preuve de frais d'administration effectifs inférieurs ou supérieurs à ce taux. Sont réputés frais de financement les intérêts passifs ainsi que les autres frais qui sont économiquement assimilables à des intérêts passifs. Font également partie du revenu des participations les bénéfices en capital provenant de participations ainsi que le produit de la vente de droits de souscription y relatifs.

- 10/15 - A/2898/2007

La LIFD ne prescrit pas de méthode de répartition particulière pour le calcul des intérêts financiers déductibles. Les travaux préparatoires ne donnent pas non plus d'indications à ce sujet. Selon la circulaire n° 9 de l'Administration fédérale des contributions (W97-009F du 9 juillet 1998, § 2.6.2) lorsque tous les frais de financement sont établis, leur répartition est en principe effectuée en fonction du rapport entre les valeurs déterminantes pour l'impôt sur

le bénéfice (valeurs comptables fiscalement déterminantes) des participations générant un rendement et l'ensemble des actifs. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont généralement calculées selon l'état à la fin de la période fiscale. Pour les participations qui ont été aliénées durant l'exercice commercial, une quote-part annuelle des frais de financement doit être prise en compte en se fondant sur la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice effectif au moment de l'aliénation (cf. exemples n° 8 et 9 dans l'annexe à la circulaire n°9).

b. Le Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral, 2P.80/2004 du 12 mai 2005, consid. 2.1) s'est exprimé comme suit à propos de la circulaire précitée, étant précisé que dans le cas qu'il a eu à examiner, la participation de la société recourante avait été financée uniquement au moyen de fonds propres et que, dans le calcul du taux de réduction, l'administration fiscale cantonale avait calculé des frais de financement proportionnellement au rapport entre la valeur comptable de la participation, et le total des actifs :

« Comme on l'a vu ci-dessus (consid. 1.4), le texte légal ne dit rien sur la méthode à appliquer pour la répartition des frais de financement. Il mentionne uniquement que le revenu des participations doit être diminué des frais de financement y relatifs. La répartition des intérêts passifs proportionnellement aux actifs est une pratique connue et courante en Suisse (cf. circulaire n° 9 du 9 juillet 1998 sur les conséquences de la loi fédérale sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés relative à la réduction d'impôt sur les rendements des participations des sociétés de capitaux et des coopératives, no 2.6.2). Même si d'autres méthodes de calcul sont concevables, celle utilisée par l'Administration fiscale cantonale n'a rien d'arbitraire (sur cette notion cf. ATF 129 I 8 consid. 2.1 p. 9; 117 Ia 97 consid. 5b p. 106, 292 consid. 3a p. 294 et la jurisprudence citée) ni dans son application ni dans son résultat. Il est vrai que les circulaires de l'Administration fédérale des contributions (circulaire n° 27 du 29 décembre 1995 sur la réduction d'impôt sur les rendements de participations des sociétés de capitaux et de coopératives [art. 69 et 70 LIFD], in: Archives 64 715; circulaire n° 9 susmentionnée) prévoient que la répartition des frais de financement est opérée en principe en fonction du rapport existant entre la valeur comptable des participations et le total de l'actif du bilan. L'interprétation que fait la recourante du terme "en principe" - qui à nouveau oppose son interprétation à celle de l'autorité intimée - est irrelevante dès lors que le calcul opéré par l'autorité cantonale n'est pas arbitraire. En outre, il s'agit de circulaires pour l'impôt fédéral direct. Même si la loi genevoise sur les personnes morales prévoyait une réduction

- 11/15 - A/2898/2007 identique, la loi sur l'harmonisation n'était pas encore applicable en 1995, le délai de huit ans accordé aux cantons pour harmoniser leur législation échéant à fin 2000, de sorte que les cantons pouvaient définir librement la portée de l'expression contenue dans le texte législatif "les frais de financement y relatifs" ».

c. La doctrine distingue la méthode de répartition proportionnelle, recommandée par la Conférence suisse des impôts et faisant l'objet de la circulaire n° 9 de la méthode directe. A propos de ces deux méthodes, il y a lieu de relever ce qui suit : « Une partie de la doctrine recommande l'application de la méthode de répartition directe, à l'instar de la pratique hollandaise, selon laquelle les dettes sont attribuées à des actifs particuliers (...). Ainsi, seuls les intérêts de dettes ayant servi à financer l'acquisition d'une participation seraient déductibles des rendements de ladite participation. Une telle approche suppose que l'on puisse non seulement déterminer par quels moyens (fonds propres ou étrangers) une participation a été financée au moment de son acquisition, mais également, par la suite,

continuer à suivre l'évolution de la dette. Outre, le fait qu'elle pourrait susciter des abus, une répartition objective est étrangère aux principes comptables suisses qui n'établissent pas de rapports directs entre actifs et passifs, sous réserve d'exceptions dans le domaine bancaire et des prêts hypothécaires (...). De plus, en cas de répartition directe, la société ne devrait logiquement plus être autorisée à déduire fiscalement les intérêts passifs encourus sur la dette d'acquisition de la participation d'autres rendements commerciaux, ce qui priverait les sociétés d'une déduction non négligeable. La méthode de répartition proportionnelle, fondée sur le rapport entre les participations ayant généré un rendement et les actifs totaux à la fin de la période fiscale, qui est notamment recommandée par le Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat (actuellement la conférence suisse des impôts) et une partie de la doctrine, semble d'une application plus simple et pratique. Elle est également, à notre avis, la plus équitable. C'est également la méthode de répartition proportionnelle qui a été retenue par l'Administration fédérale des contributions. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont prises en compte, à l'exclusion des réserves latentes qui ne sont du reste jamais financées par des dettes (D. BERDOZ, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, art. 70, n. 90, p. 946).

La méthode objective contenue dans la circulaire n° 9 est critiquée à plus d'un titre lorsqu'on est en présence d'une vente de participation en cours d'années. Les critiques portent sur la composition du dénominateur de la fraction permettant de calculer la répartition proportionnelle des frais de financement, la prise en compte d'une part entière et non proportionnelle des frais annuels ainsi que sur la déduction des frais de financement en tant que telle, en rapport avec les bénéficiaires en capital. Ainsi, à propos de l'exemple n° 8 annexé à la circulaire n° 9, la doctrine s'exprime comme suit : « premièrement, le dénominateur de la fraction pour calculer la répartition proportionnelle des frais de financement ne prend en

- 12/15 - A/2898/2007 compte que la valeur des actifs au 31 décembre (20'000) et ignore la valeur de la participation D (2'000) cédée en cours d'année, bien que celle-ci ait reçu une part des frais de financement et d'administration. Cela revient à attribuer aux participations une part de frais proportionnellement plus importante que sur les autres actifs. Le dénominateur devrait donc inclure la valeur de la participation aliénée (...). Cette critique n'est pertinente à notre avis que dans les cas où la valeur comptable de la participation vendue ne se trouve plus incluse dans les actifs à la fin de l'année (p.ex. lors qu'un montant supérieur au bénéfice réalisé a été distribué sous forme de dividende avant la fin de l'année). Deuxièmement, bien que la participation D n'ait été détenue que pendant trois mois durant l'exercice, elle se voit attribuée une part entière et non proportionnelle des charges annuels de financement (...). Une attribution tenant compte de façon plus précise de la durée de détention est souhaitée par certains auteurs, même si ceux-ci reconnaissent qu'en thésaurisant les bénéfices de ses sociétés filles (plutôt que de les recevoir sous forme de dividende régulier) et en les distribuant en une seule fois, sous forme d'un dividende de substance, ou en réalisant les bénéfices thésaurisés dans les sociétés-filles lors de la vente de participation, la société-mère est en mesure de planifier à son avantage la déduction des frais financiers (...). En effet, tant qu'une participation ne produit aucun rendement, tous les frais financiers sont déductibles des autres rendements commerciaux. Ainsi, en réalisant en une fois les bénéfices accumulés, dans une société-fille, par exemple lors de sa vente, la société-mère ne se voit attribuer que les frais de financement de l'exercice en cours.

Enfin, DELL'ANNA/RIEDER (...) sont d'avis, qu'aucune déduction de frais de financement, ou d'administration n'a à être opérée sur les bénéfices en capital afin de respecter l'intention du législateur et le texte de l'art. 70 al. 1 qui ne mentionne expressément la déduction de frais qu'en rapport avec les dividendes (1ère phrase de l'art 70 al. 1) et non pas en rapport avec les gains en capital (3ème phrase de l'art. 70 al. 1) (...). Bien que le texte de l'art. 70 al. 1 prête en effet à interprétation et que le message n'apporte pas de clarification non plus, une approche différenciée pour le calcul du rendement net selon qu'il provienne d'une distribution de bénéfices ou d'un bénéfice en capital nous paraît difficilement justifiable (...). En définitive, il ressort des différentes critiques exprimées qu'une formule idéale n'existe probablement pas et que la solution retenue représente un compromis pratique et relativement simple à appliquer » (D. BERDOZ, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle, 2008, art. 70, N. 158 à 160, p. 964-965).

D'autres avis sont encore émis. Ainsi : « la répartition des intérêts passifs sur les rendements de participation et les bénéfices en capital présentée dans la circulaire a été parfois critiquée. En effet, cette méthode exige une exactitude à laquelle le législateur a lui-même renoncé. A ce sujet, des précisions pourraient certainement être apportées en attribuant l'ensemble des intérêts passifs pendant la

- 13/15 - A/2898/2007 durée de possession d'une participation à l'ensemble des rendements provenant de cette même participation ; sans doute, ceci ne serait toutefois pas admis en raison du principe de la périodicité (...) (P. AGNER, A. DIGERONIMO, H-J. NEUHAUS, G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 249-259).

E. 4

En l'espèce, dans le cadre de son recours, l'AFC-GE conclut à la confirmation de sa taxation et à l'annulation de la décision de la CCRA. L'intimée conclut au rejet du recours de l'AFC-GE et, implicitement, à la confirmation de la décision de la CCRA.

Dans sa décision du 13 juin 2007, la CCRA a retenu un montant de CHF 493'984.- au titre de frais de financement déductibles, montant qu'elle a ensuite réduit pro rata temporis, pour tenir compte de la durée effective du financement des deux participations, soit 107 jours par rapport à 360 jours. Le chiffre finalement pris en considération a donc été de CHF 146'816.-. Le montant de CHF 493'894.- a été obtenu en multipliant les intérêts passifs totaux de l'exercice 2000 par le taux de 49,86%, ce taux étant lui-même le résultat de la fraction ayant au numérateur la valeur comptable des participations des deux SI liquidées au 18 avril 2000 (CHF 12'000'000.-) et au numérateur les actifs totaux de la société au 31.12.2000, soit CHF 24'068'522.-. A ce stade, la CCRA a appliqué la circulaire n° 9, plus précisément son § 2,4,2, en assimilant les dividendes de liquidation ici en cause à des bénéfices en capital. Ce montant de CHF 493'984.- étant celui également retenu par l'AFC-GE, il n'y a pas lieu de revenir sur celui-ci ni sur la qualification de bénéfices en capital des dividendes de liquidation.

Seule est litigieuse la réduction pro rata temporis revendiquée par l'intimée.

La réduction pro rata temporis des frais de financement déductibles telle qu'indiquée ci-dessus n'est prévue ni par la LIFD, ni par la circulaire n° 9. Elle a pour conséquence que durant l'année de liquidation des sociétés faisant l'objet de participations ou durant l'année de la vente des participations seule une partie des frais annuels de financement encourus sont pris en considération alors même que lesdites participations ont été conservées au minimum un an, ainsi que le requiert l'art. 70, al. 4, let. b. LIFD. De ce point de vue déjà, la

réduction pro rata temporis ne se justifie pas. Si les participations ont été détenues pendant plus d'un an, les frais de financement, en particulier les intérêts passifs, ont aussi été à la charge de la société débitrice pendant plus d'un an. La réduction pro rata temporis se justifie dès lors encore moins, ce d'autant plus qu'en thésaurisant les bénéfices de ses sociétés filles (plutôt que de les recevoir sous forme de dividende régulier) et en les distribuant en une seule fois, sous forme d'un dividende de substance, ou en réalisant les bénéfices thésaurisés dans les sociétés-filles lors de la vente de participation, la société-mère est en mesure de planifier à son avantage la déduction des frais financiers. En outre, dans la mesure où le principe de

- 14/15 - A/2898/2007 périodicité ne permet pas de tenir compte d'intérêts passifs au-delà d'un exercice annuel, le calcul d'une quote-part annuelle des frais de financement non réduite pro rata temporis se justifie d'autant plus. Enfin, le Tribunal fédéral (arrêt 2P.80/2004 précité) ayant admis, dans le cas d'une société holding dont la participation avait été acquise entièrement par des fonds propres qu'il y avait lieu de prendre en compte, dans le calcul du taux de réduction, une quote-part annuelle des frais de financement comptabilisés par ladite société, en application de la circulaire n° 9, à plus forte raison, il convient d'admettre un tel calcul dans le cas présent où les participations ont été entièrement financées par des fonds étrangers.

En conséquence, la réduction pro rata temporis des frais de financement déductibles ne saurait être retenue dans le cas particulier. De même en est-il d'ailleurs des autres méthodes de calcul préconisées par la doctrine. En particulier, les conditions ne sont en l'espèce pas réalisées pour une modification du dénominateur de la fraction. En outre, contrairement à l'opinion de DELL'ANNA et de RIEDER, tant l'interprétation littérale que l'interprétation systématique de l'art. 70 al. 1 LIFD ne permettent pas de conclure que les frais de financement ne sont pas déductibles des bénéfices en capital (D. BERDOT, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, art. 70, N. 158 à 160, p. 954-965 ; M. DUSS/J. ALTORFER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), art. 1-28, 2. Auflage, 2008, art. 70, n. 1148)

E. 5

Partant, le Tribunal administratif confirmera la méthode de calcul de l'AFC- GE fondée sur la circulaire n° 9.

E. 6

Enfin, l'argument de l'intimée selon lequel le terme « en principe » figurant au § 2.6.2 de ladite circulaire, doit s'entendre comme permettant de prendre en considération des cas particuliers n'emporte pas la conviction du tribunal. En effet, ce terme doit être compris comme permettant d'utiliser d'autres méthodes de calcul uniquement, applicables à des branches d'activités présentant des caractéristiques particulières et non à des cas particuliers ne présentant pas de caractère général.

E. 7

Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera admis en tant qu'il est recevable.

E. 8

Un émoulement de procédure de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la contribuable (art. 87 LPA).

* * * * *

- 15/15 - A/2898/2007

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