

# **GE\_GERICHTE ATA/96/2022 vom 1. Februar 2022**

GE Cour de justice, 2022-02-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_96\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_96_2022)

FR: GE\_GERICHTE ATA/96/2022 du 1 février 2022

IT: GE\_GERICHTE ATA/96/2022 del 1 febbraio 2022

## **Regeste**

Résumé: Confirmation du refus du statut de société auxiliaire à la recourante, faute d'activité commerciale effective, dûment établie, lors de la période fiscale litigieuse (2016). Le TAPI s'est fondé à juste titre sur son compte de pertes et profits (compte de résultat) de 2016 pour conclure à l'inexistence d'une telle activité en 2016. Selon ledit compte de 2016 et celui de 2015, la recourante n'a réalisé aucun revenu tiré de son activité économique (commerciale) consistant à fournir des conseils à certaines sociétés, et ce après deux années de faibles revenus commerciaux. L'autorité fiscale lui avait accordé lors de la taxation de 2013 un délai de tolérance d'un an, au motif qu'elle ne remplissait, pour cette année-ci, pas les conditions du statut de société auxiliaire. L'autorité fiscale n'avait plus appliqué ce statut lors de la taxation de 2014. L'argument relatif aux frais de voyage de la recourante n'est pas suffisant, dans les circonstances du cas d'espèce, pour démontrer l'existence d'une activité commerciale effective en 2016. La comptabilité de la société est en revanche un moyen de preuve important et fiable. Pas de droit in casu tiré du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance, en raison du ruling accordé en avril 2018 par l'autorité fiscale à la recourante pour une période de cinq ans dès 2015. Rejet du recours de la société relatif à la taxation de 2016.

## **Erwägungen**

### **E. 17**

septembre 2018 consid. 6.1 et la référence citée). Ce principe trouve son fondement à l'art. 31 al. 3 LHID (pendant de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD et concrétisé à l'art. 12 let. a LIPM), à teneur duquel le bénéfice net imposable est fixé sur la base du résultat de la période fiscale.

Enfin, le principe de la capacité contributive garanti à l'art. 127 al. 2 Cst. ne peut s'interpréter comme autorisant un contribuable à déterminer son bénéfice imposable à sa guise (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4).

c. En l'espèce, la contribuable n'avance ni une raison « économiquement valable », dûment établie, à l'instar de ce que le Message sur l'harmonisation fiscale suggère pour les sociétés holding devant détenir « durablement » des participations, ni ne propose un moyen de preuve susceptible de démontrer, de manière univoque, l'exercice d'une activité commerciale en dépit de l'absence de produits et de la présence de revenus financiers qui sont significatifs en 2016 du fait de la vente de ses actions « C\_\_\_\_\_ ».

L'argument des frais de « déplacement de collaborateurs à l'étranger en vue de rechercher des mandats » laisse tout d'abord entendre qu'il existerait plusieurs collaborateurs dans la société, alors que celle-ci a toujours indiqué ne pas avoir de personnel hormis son ayant droit économique domicilié à l'étranger. De plus, les frais de voyage et de déplacement constituent une catégorie des charges d'exploitation, et non une charge spécifiquement liée

à son activité de conseil, désignée sous les termes de « charges des prestations de service » dans sa comptabilité. Or, cette rubrique spécifique n'est plus mentionnée dans les comptes de pertes et profits de 2015, de 2016 et de 2017, alors qu'elle l'est dans celui de 2014 même si sa valeur est nulle et qu'elle s'élève à CHF 49'020.- en 2013. L'absence de charges spécifiques à l'activité de conseils ne tend pas à corroborer la thèse de la recourante, selon laquelle elle a continué à exercer son activité économique malgré l'évolution négative de ses revenus commerciaux. Ceux-ci ont passé de CHF 90'510.- en 2013, à CHF 24'510.- en 2014 puis à 0.- en 2015 et 2016 avant d'atteindre CHF 15'070.28 en 2017, étant précisé que la contribuable dispose également de revenus financiers, en particulier depuis 2015 de ceux issus de la vente de ses titres.

- 21/25 - A/4759/2019

Par ailleurs, le seul argument des frais de voyage et de déplacement ne peut être in casu considéré suffisant pour établir une activité commerciale effective de la recourante, vu la baisse continue des produits commerciaux depuis 2013 sans motivation particulière liée à une raison « économiquement valable », l'absence complète de revenus tirés de son activité de conseils en 2015 et 2016 et la concomitance temporelle de cette évolution négative avec l'apparition d'une nouvelle source de revenus tirés de la gestion de sa fortune mobilière depuis 2015. De plus, si la société n'encourt pas de frais de voyage et de déplacement en 2012 lorsque ses produits commerciaux s'élèvent à CHF 475'848.80, lesdits frais se montent à environ CHF 10'000.- en 2013 lorsque les produits commerciaux sont d'environ CHF 90'000.-. Ces frais se situent dans une fourchette similaire, entre environ CHF 16'000.- et CHF 18'700.- en 2014 respectivement en 2016, que les produits commerciaux soient de CHF 24'510.- comme en 2014 ou nuls comme en 2016. Il en va de même pour 2015 et 2017, la fourchette desdits frais se trouvant entre environ CHF 21'000.- en 2017 et CHF 25'700.- en 2015 alors que les produits commerciaux sont nuls en 2015 et de CHF 15'070.28 en 2017.

Dans ces circonstances, la présence de frais de déplacement, attribués par hypothèse à l'ayant droit économique, ne suffit pas à démontrer l'existence d'une activité commerciale effective en 2016, ce d'autant plus que celle-ci ne se concrétise pas de manière chiffrée par la perception d'une rentrée d'argent pendant deux années consécutives et ce après deux années de faibles revenus commerciaux.

d. Concrètement, le problème de la contribuable n'est pas lié à l'obligation d'effectuer sa déclaration fiscale chaque année conformément à sa comptabilité. Il résulte de la survenance de la vente d'actions – source d'un revenu important – lors d'un exercice ne comptabilisant aucun revenu commercial. Comme elle l'explique dans son recours, l'imposition de revenus tirés de son activité commerciale n'est pas problématique puisqu'ils sont nuls, étant rappelé qu'aucune partie ne remet en cause le fait que l'activité commerciale se déploie à l'étranger et que donc elle ne retire pas, de ce fait, des revenus de source suisse. Elle se plaint en revanche de l'impossibilité de pouvoir bénéficier de l'exonération fiscale de son gain en capital de CHF 865'630.-, alors que son activité économique a déjà généré des revenus pendant plusieurs années depuis sa création en 2010 et qu'elle subit une période creuse durant une période limitée à deux ans (2015 et 2016), avec la perspective de nouveaux revenus commerciaux concrétisés dans son compte de pertes et profits de 2017.

Cet argument soulève en réalité la question du délai de tolérance, fixé à un an à Genève. Cette durée tient compte, de manière appropriée, à la fois de la réalité économique d'une société et des principes fiscaux susévoqués. Elle ne prive pas la société des avantages fiscaux liés au statut de société auxiliaire lorsqu'il s'agit de la première année, dérogeant ainsi aux conditions légales

- 22/25 - A/4759/2019 pourtant nécessaires à l'octroi dudit privilège fiscal sur une durée limitée, ce qui traduit le caractère exceptionnel du délai de tolérance et justifie sa durée d'un an. Par ailleurs, il ne faut pas perdre de vue que la société, qui ne peut ignorer sa situation financière, a la maîtrise du moment de la vente de sa fortune mobilière.

De plus, l'AFC lui avait déjà communiqué, en octobre 2014, lors de la notification de sa taxation 2013, qu'elle lui accordait un délai de tolérance d'un an au motif que les conditions d'octroi du statut de société auxiliaire n'étaient pas remplies en 2013, ce qui n'a pas été contesté par la recourante. Elle n'a pas non plus bénéficié du privilège fiscal lié à ce statut pour la taxation 2014, notifiée en juin 2015, ce qu'elle n'a pas non plus remis en cause. Son compte de pertes et profits de 2015 mentionne l'absence de produits des prestations de service, tandis que cette rubrique disparaît de son compte de pertes et profits de 2016. Celui-ci ne fait plus aucunement mention d'une activité commerciale, puisque tant la rubrique « produits des prestations de service » que celle « charges des prestations de service » y ont été supprimées. Le commentaire contradictoire figurant dans l'avis de taxation 2016 n'y change rien dans la mesure où celle-ci n'a concrètement pas tenu compte du privilège fiscal lors de cette taxation. Par ailleurs, cette absence totale de revenus tirés de l'activité de conseils coïncide avec l'apparition d'une nouvelle source de revenu de nature financière, sous la nouvelle rubrique intitulée « produits sur vente [de] titres » de ses produits financiers.

Dans ces circonstances, il n'y a pas de raison d'accorder en 2016 un délai de tolérance d'un an à la recourante pour lui permettre de bénéficier du privilège fiscal associé au statut de société auxiliaire. En outre, il résulte des éléments précités que ni le but, ni les activités précédentes de la société ne sont, à tout le moins pour l'année fiscale 2016, suffisants pour démontrer, de manière objective et fiable, l'existence d'une activité commerciale effective en 2016. À l'inverse, sa comptabilité, soumise à des règles de droit commercial complétées par des règles correctrices de droit fiscal, vise à donner une image reflétant, de manière la plus précise possible, sa situation financière, de sorte qu'il s'agit d'un élément de preuve important et fiable.

e. Au vu de ces considérations, et bien qu'une activité commerciale implique par essence une durée et puisse traverser des périodes plus ou moins fructueuses, il ne peut être reproché au TAPI de s'être fondé sur le compte de pertes et profits de la recourante de 2016 pour établir qu'elle n'a pas eu d'activité commerciale effective au cours de cette période fiscale. C'est donc à juste titre que le TAPI a refusé de mettre en 2016 la recourante au bénéfice du statut de société auxiliaire au sens des art. 28 al. 4 aLHID et 23 al. 1 aLIPM. Le recours doit donc être rejeté sur ce point.

La classification des revenus en trois catégories conformément aux art. 28 al. 4 aLHID et 23 al. 1 aLIPM, invoquée par la recourante, présuppose l'existence d'une activité commerciale effective exercée principalement à l'étranger,

- 23/25 - A/4759/2019 condition nécessaire à l'octroi du statut de société auxiliaire. Cette classification est donc une conséquence de l'application de ce statut pour déterminer

l'imposition des revenus perçus. Elle n'est dès lors pas pertinente in casu, en l'absence d'une activité commerciale effective.

Au surplus, la recourante ne démontre pas non plus que soit réalisée l'une de trois conditions posées par l'art. 28 al. 1 LHID respectivement l'art. 21 al. 1 LIPM, pour pouvoir bénéficier de l'exonération fiscale au sens de la let. a de l'art. 28 al. 3 aLHID (auquel renvoie l'art. 28 al. 4 aLHID) et de l'art. 23 al. 1 aLIPM. En effet, l'extrait bancaire dont elle se prévaut (pièce n° 22 de son chargé de pièces devant le TAPI) indique le versement de la somme de GBP 897'993.90 à un taux de GBP 0.90, soit un montant inférieur à CHF 1 million. Sur ce point, le recours est également rejeté. 6)

Enfin, il reste à examiner si la recourante peut tirer un droit du ruling accordé le 25 avril 2018 pour une période de cinq ans dès 2015, lui permettant ainsi de bénéficier de l'exonération fiscale sollicitée.

a. Un « ruling » fiscal est une approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir. Les « rulings » sont donc des renseignements juridiques donnés par l'administration fiscale ; ils ne constituent pas des décisions, mais peuvent, à certaines conditions, avoir des conséquences juridiques en vertu du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance (ATF 141 I 161 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1116/2018 du 5 août 2020 consid. 4.1).

Le droit à la protection de la confiance placée dans un renseignement donné par l'administration et s'écartant de la loi l'emporte sur l'intérêt public à la correcte application du droit fiscal matériel à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 9.1 et les références citées).

b. En l'espèce, malgré la confusion que peut susciter l'octroi du ruling du 25 avril 2018, suivi des positions contraires, adoptées en mai et octobre 2018 puis en novembre 2019, par l'AFC en lien avec la taxation de 2016, il n'en demeure pas moins que la quatrième des cinq conditions, cumulatives, susmentionnées n'est en l'espèce pas réalisée, comme le relève à raison le TAPI.

- 24/25 - A/4759/2019

Le premier ruling accordé à la contribuable date de 2010 et n'est valable que jusqu'à 2014. Son renouvellement a seulement été sollicité en juillet 2017, au moment de l'établissement de ses comptes 2016. Ainsi, aucune décision de la société prise pendant la période fiscale litigieuse de 2016 n'a pu l'être sur la base du second ruling accordé en avril 2018. Le fait que la contribuable se soit attendue à voir le premier ruling perdurer lors des cinq années suivantes, soit de 2015 à 2019, n'y change rien, malgré l'octroi du second ruling d'avril 2018 et le fait que l'AFC était déjà en possession de son compte de pertes et profits de 2016. Contrairement à ce qu'elle soutient, la poursuite de son activité et le maintien de son assujettissement en Suisse pour l'année 2016 n'ont pas pu se fonder sur le ruling octroyé en

avril 2018, mais tout au plus uniquement sur son expectative vu l'avantage fiscal qui y est associé. Par ailleurs, la recourante n'était pas sans savoir que son statut de société auxiliaire avait déjà été remis en cause deux fois par l'AFC, lors des taxations de 2013 et de 2014, notifiées en octobre 2014 et juin 2015, comme évoqué plus haut. Elle ne peut dès lors être suivie lorsqu'elle prétend n'avoir eu aucune raison de douter de l'application de ce statut à la taxation litigieuse de 2016.

Par conséquent, la recourante ne peut pas bénéficier de l'exonération fiscale sollicitée sur la base du ruling du 25 avril 2018. Sur ce point, le recours est aussi rejeté. Le jugement du TAPI doit donc être confirmé. 7)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (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.