

GE_GERICHTE A/2993/2009 vom 6. März 2012

GE Cour de justice, 2012-03-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2993_2009

FR: GE_GERICHTE A/2993/2009 du 6 mars 2012

IT: GE_GERICHTE A/2993/2009 del 6 marzo 2012

Regeste

; DROIT FISCAL ; SOCIÉTÉ HOLDING ; IMPÔT SUR LE BÉNÉFICE DES ENTREPRISES ; IMPÔT SUR LE CAPITAL ; ORDONNANCE ADMINISTRATIVE |
Prise en considération de l'information n° 8/2003 en tant que directive ayant pour but d'interpréter des notions juridiques indéterminées de la LIPM et de la LHID en matière de sociétés de participation, dès lors qu'elle sert effectivement le but de la loi. Dans le cadre du calcul du ratio participations/actifs ou rendements de participation/produits pour déterminer le statut d'une société ne déployant pas d'activités commerciales en Suisse, la compensation entre les postes de l'actif et du passif qui sont en lien de connexité particulièrement étroit est autorisée. En l'espèce, dès lors que le ratio des participations par rapport aux actifs totaux était chaque fois supérieur à 66.66 % entre 2004 et 2008, la recourante pouvait bénéficier du statut de holding. Renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation. | LHID.28.al2 ; LIPM.22

Erwägungen

E. 1

X_____ Holding S.A. (ci-après : la société ou la contribuable), ayant son siège à Genève, est inscrite au Registre du commerce depuis 1998. Elle a pour but les « participations à toutes entreprises, à l'exclusion de participations dans des sociétés immobilières en Suisse ». Ses actions sont détenues à 100 % par Y_____ B.V. (ci-après : la société mère), dont le siège est situé à Maastricht, aux Pays-Bas. Cette dernière et la contribuable possèdent respectivement 60 % et 40 % du capital social de Z_____ Holding S.A. (ci-après : Z_____ ou la société sœur), dont le siège est à Genève. Celle-ci a le même but social que la contribuable, mais exerce également des activités commerciales à l'étranger.

E. 2

S'agissant de la période fiscale 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a, en 2004, informé la contribuable qu'elle ne pouvait plus bénéficier du statut de société holding accordé en 2002, et lui a notifié le 9 novembre 2004 un bordereau d'impôts en conséquence. La société a élevé réclamation le 19 novembre 2004, réclamation qui a été rejetée le 9 mars 2005.

E. 3

Le 6 avril 2005, la société a interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRICC), dont le contentieux a par la suite été repris par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA) puis, dès le 1^{er} janvier 2011, par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). La CCRICC a rejeté le recours par décision du 12 novembre 2007.

E. 4

Le 24 décembre 2007, la société a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative).

E. 5

Par arrêt du 1^{er} juillet 2008 (ATA/359/2008), le recours a été admis. L'information n° 8/2003 était une directive ayant pour objectif d'interpréter les notions juridiques indéterminées de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) et de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) en matière de sociétés de participations ; elle servait effectivement le but de la loi et pouvait donc être prise en considération dans l'application de celle-ci. Une importante part du gain de change de CHF 268'952,18 comptabilisé dans le compte de pertes et profits, soit CHF 261'353,94, constituait un gain en capital sur participations directement rattachable économiquement à un prêt accordé à la société sœur. Ce revenu devait par conséquent être considéré comme un rendement de participation au sens de l'art. 22 al. 1 LIPM. Ce gain de change représentant à lui seul 85,9 % des produits du compte de pertes et profits pour la période litigieuse, les rendements de participation s'élevaient donc à plus des deux tiers des recettes. L'une des deux conditions alternatives posées à l'art. 22 al. 1 LIPM étant satisfaite, la recourante remplissait les critères posés pour bénéficier du statut de holding pour l'année fiscale 2003.

E. 6

Pour ce qui est de la période fiscale 2004, selon l'annexe à la déclaration fiscale 2004 de la société, ses actifs se composaient des éléments suivants : Avoirs en banque CHF 56'047.- Créances envers Z_____ Holding S.A. CHF 1'042'006,69 Créances envers Y_____ B.V. CHF 3'029'911,85 Créances envers des institutions publiques CHF 1'318,10 Actions Z_____ Holding S.A. CHF 2'000'000.- Total de l'actif CHF 6'129'283,64 Au passif figurait notamment une dette de CHF 3'031'393,10 en faveur de la société mère. La perte nette de l'exercice 2004 s'élevait à CHF 50'208,42. Le total des produits du compte de pertes et profits s'élevait à CHF 70'100,91, et était composé, pour le même montant, d'intérêts créanciers exclusivement.

E. 7

Pour la période fiscale 2005, selon l'annexe à la déclaration fiscale 2005 de la société, ses actifs se composaient des éléments suivants : Avoirs en banque CHF 28'481,65 Créances envers Z_____ Holding S.A. CHF 1'293'914.- Créances envers Y_____ B.V. CHF 3'134'947.- Créances envers des institutions publiques CHF 52,90 Actions Z_____ Holding S.A. CHF 2'000'000.- Total de l'actif CHF 6'457'395,50 Au passif figurait notamment une dette de CHF 3'064'355.- en faveur de la société mère. Le bénéfice net de l'exercice 2005 s'élevait à CHF 220'347,26. Le total des produits du compte de pertes et profits s'élevait à CHF 356'989,66, et était composé d'intérêts créanciers pour CHF 317'113,65, ainsi que d'un gain de change de CHF 39'876,01, correspondant à la réévaluation du taux de change appliqué à la valeur des prêts accordés à la société mère et à la société sœur.

E. 8

Pour la période fiscale 2006, selon l'annexe à la déclaration fiscale 2006 de la société, ses actifs se composaient des éléments suivants : Avoirs en banque CHF 49'417,35 Créances envers Z_____ Holding S.A. CHF 1'390'279,94 Créances envers Y_____ B.V. CHF 3'352'851,79 Créances envers des institutions publiques CHF 73,55 Actions Z_____ Holding S.A. CHF 2'000'000.- Total de l'actif CHF 6'457'395,50 Au passif figurait notamment une dette de CHF 3'204'737,81 en faveur de la société mère. Le bénéfice net de l'exercice 2006 s'élevait à CHF 17'166.-. Le total des produits du compte de pertes et profits s'élevait à CHF 166'443,97, et était composé d'intérêts créanciers pour le même montant.

E. 9

Pour la période fiscale 2007, selon l'annexe à la déclaration fiscale 2007 de la société, ses actifs se composaient des éléments suivants : Avoirs en banque CHF 11'737,90 Créances envers Z_____ Holding S.A. CHF 1'497'076,76 Créances envers Y_____ B.V. CHF 3'617'693,15 Créances envers des institutions publiques CHF 53,15 Actions Z_____ Holding S.A. CHF 2'000'000.- Total de l'actif CHF 7'126'560,96 Au passif figurait notamment une dette de CHF 3'297'811.- en faveur de la société mère. Le bénéfice net de l'exercice 2007 s'élevait à CHF 70'521,61. Le total des produits du compte de pertes et profits s'élevait à CHF 226'215,693.- et était composé d'intérêts créanciers pour le même montant.

E. 10

Pour la période fiscale 2008, selon l'annexe à la déclaration fiscale 2008 de la société, ses actifs se composaient des éléments suivants : Avoirs en banque CHF 40'048,71 Créances envers Z_____ Holding S.A. CHF 1'410'909,97 Créances envers Y_____ B.V. CHF 3'356'789,96 Créances envers des institutions publiques CHF 63,15 Actions Z_____ Holding S.A. CHF 2'000'000.- Total de l'actif CHF 6'807'811,69 Au passif figurait notamment une dette de CHF 3'064'355.- en faveur de la société mère. Le bénéfice net de l'exercice 2005 s'élevait à CHF 220'347,26. Le total des produits du compte de pertes et profits s'élevait à CHF 356'989,66, et était composé d'intérêts créanciers pour CHF 317'113,65, et d'un gain de change de CHF 39'876,01, correspondant à la réévaluation du taux de change appliqué à la valeur des prêts accordés à la société mère et à la société sœur.

E. 11

Par bordereaux du 22 janvier 2009, l'AFC-GE a taxé la société, pour les périodes fiscales 2004 à 2007, sans faire application des règles applicables aux sociétés holding, ce qui a conduit à l'imposition suivante pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) : - 2004 : ICC sur le bénéfice CHF 0.-, ICC sur le capital CHF 13'606,60 ; - 2005 : ICC sur le bénéfice CHF 39'965,65, ICC sur le capital CHF 13'133,95 ; - 2006 : ICC sur le bénéfice CHF 4'030,55, ICC sur le capital CHF 13'197,25 ; - 2007 : ICC sur le bénéfice CHF 16'558,30, ICC sur le capital CHF 13'481,40.

E. 12

Le 11 février 2009, la société a élevé réclamation contre ces quatre bordereaux d'impôt. Elle se référait à l' ATA/359/2008 précité.

E. 13

Par décisions du 25 juin 2009, l'AFC-GE a rejeté les réclamations. La société ne remplissait pas les conditions d'application de l'art. 22 LIPM, tant au niveau de la proportion des actifs que des produits. L' ATA/359/2008 n'était pas applicable, car il prenait en compte des

éléments spécifiques à la période fiscale 2003.

E. 14

Le 29 juillet 2009, la société a interjeté recours auprès de la CCRA contre ces quatre décisions.

E. 15

Par bordereau du 30 juillet 2009, l'AFC-GE a taxé la société, pour la période fiscale 2008, à concurrence de CHF 0.- sur le bénéfice, et de CHF 14'365,65 sur le capital.

E. 16

Le 25 septembre 2009, la société a élevé réclamation contre sa taxation 2008.

E. 17

Le 26 novembre 2009, l'AFC-GE a déclaré la réclamation susmentionnée irrecevable pour cause de tardiveté.

E. 18

Le 23 décembre 2009, la société a interjeté recours auprès du TAPI contre la décision sur réclamation. Cette dernière était recevable, le bordereau de taxation 2008 ayant été reçu utilement le 27 août 2009.

E. 19

Par jugement du 11 juillet 2011 dans la cause A/2993/2009, le TAPI a rejeté les quatre recours concernant les périodes fiscales 2004 à 2007. Le total des participations déterminantes ne dépassait pas les deux tiers requis par l'art. 22 al. 1 LIPM. La société ne pouvait faire valoir que sa créance envers la société mère serait compensée par sa dette envers cette dernière, ce qui aurait pour effet de réduire tant les actifs que les passifs. La jurisprudence - soit en l'espèce la décision de la CCRICC du 12 novembre 2007 à propos de la taxation 2003 de la société - avait précisé que dans ce cas de figure, le texte de l'information n° 8/2003 du 18 juillet 2003 était clair, et ne laissait pas de place à une autre interprétation. Pour l'année fiscale 2005, la société ne pouvait se prévaloir de l'ATA/358/2008, car le gain de change ne représentait que 11,17 % des produits, ce qui impliquait que les rendements de participations n'atteignaient pas les deux tiers des recettes. Au regard du but de la société, celle-ci ne pouvait pas être mise au bénéfice du régime fiscal de l'art. 23 LIPM (société auxiliaire). L'absence d'activités commerciales en Suisse n'était pas suffisante au sens de cette disposition ; il fallait au surplus que l'activité principale de la société en Suisse soit purement administrative au service d'autres sociétés du groupe, ce qui n'était ni démontré ni même allégué.

E. 20

Par jugement séparé du 11 juillet 2011 dans la cause A/4739/2009, le TAPI a rejeté, pour les mêmes motifs, le recours concernant la période fiscale 2008 ; ce quand bien même il est entré en matière sur le fond du litige et n'a pas confirmé l'irrecevabilité prononcée par l'AFC-GE. A ce dernier égard, dans sa réponse du 12 juillet 2010, l'AFC-GE avait admis que la réclamation avait été formée dans le délai légal.

E. 21

Par acte posté le 17 août 2011, la société a interjeté recours contre ces deux jugements auprès de la chambre administrative, concluant à l'annulation desdits jugements, à la mise

au bénéfice du statut holding pour les années fiscales 2004 à 2008 et en conséquence à l'exonération de l'impôt sur le bénéfice net et à une taxation sur le capital selon l'art. 34 LIPM, et à l'octroi d'une équitable indemnité de procédure. Le principe de détermination n'était pas absolu, et il fallait en l'espèce, pour le calcul des ratios, se référer à la réalité économique et compenser la créance et la dette que la société détenait à l'égard de la société mère. Il ne s'agissait pas de compenser des postes d'actifs et de passifs, mais de pondérer, à des fins fiscales, la réelle portée des actifs figurant au bilan, afin de déterminer le pourcentage correct représenté par les participations. Pour la période fiscale 2005, si l'on prenait en considération les intérêts créanciers sur le prêt à long terme octroyé à la société sœur, ces derniers correspondaient au 70,56 % du total des produits, soit plus que les deux tiers exigés par la loi. En outre, si les conditions d'application du statut de société holding n'étaient pas remplies, il fallait examiner le statut de société auxiliaire.

E. 22

Le 4 octobre 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours. Elle se référait à l'argumentation en droit des jugements attaqués. Au surplus, le principe de détermination devait s'appliquer pleinement aux sociétés holding. Elle calculait le ratio des participations par rapport au total des actifs sur la base de la valeur vénale desdites participations, et ne se contentait donc pas d'une lecture purement formelle de la présentation de l'actif au bilan. L'ATA/359/2008 avait laissé ouverte la question de savoir si une compensation des passifs étroitement liés était admissible. La recourante se bornait enfin à prendre une conclusion subsidiaire relative à sa qualité de société auxiliaire, sans démontrer pourquoi elle devait être considérée comme telle.

E. 23

Par décision du 22 décembre 2011, la chambre administrative a joint les causes A/2993/2009 et A/4739/2009 sous le premier de ces numéros, et a fixé aux parties un délai au 27 janvier 2012 pour déposer d'éventuelles observations, après quoi la cause serait gardée à juger.

E. 24

Le 27 janvier 2012, la société a persisté dans ses précédents arguments et conclusions. L'AFC-GE ne s'est pas manifestée.

E. 25

Sur ce, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 1. Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire - 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). 2. A titre liminaire, il convient de relever, au sujet de la taxation 2008 ayant fait l'objet de la procédure A/4739/2009, que le TAPI n'a pas renvoyé la cause à l'AFC-GE, quand bien même celle-ci avait déclaré la réclamation de la contribuable irrecevable. Vu les circonstances particulières du cas d'espèce, à savoir l'unanimité des parties quant à la recevabilité de la réclamation, le respect du droit d'être entendu tant de la contribuable que de l'AFC-GE lors de la procédure judiciaire de première instance, et la détermination de l'AFC-GE résultant de la procédure parallèle A/2993/2009, le TAPI était, par économie de procédure, fondé à procéder ainsi. 3. La recourante allègue remplir les conditions légales lui permettant de bénéficier du statut de société holding pour les périodes fiscales 2004 à 2008. 4. Conformément aux art. 28 al. 2 LHID et à la note marginale de l'art. 22 LIPM, une holding (pure) est une société de capitaux dont le but statutaire principal

consiste à gérer durablement des participations et qui n'a pas d'activité commerciale en Suisse. En outre, lesdites participations ou leur rendement doivent représenter respectivement au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes ; ces deux critères sont alternatifs et doivent s'apprécier sur une période prolongée (W. BEILSTEIN, Holding-, Domizil-, Hilfs- und Verwaltungsgesellschaften unter dem Steuerharmonisierungsgesetz, StR 1995 565-577, p. 571 ; J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise [société anonyme], Lausanne 1994, p. 285 ; pour le caractère alternatif, cf. aussi Arrêt du Tribunal fédéral 2P.284/2004 du 6 avril 2005 consid. 3.2 in fine). La proportion entre la valeur des participations et le total des actifs doit être calculée d'après les valeurs vénales tant de la participation que des autres actifs (M. ZWEIFEL/P. ATHANAS [éd.], Bundesgesetz über die Steuerharmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2^e éd., Bâle 2002, n. 109 ad art. 28 LHID ; J.-M. RIVIER, op. cit. , p. 285 ; plus nuancé : P.-A. LOOSLI, Les sociétés holding et de domicile dans la perspective de l'harmonisation fiscale, StR 1995 312-326, p. 320), et non d'après la valeur au bilan (W. RYSER/B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse [impôts directs], Berne 2002, p. 349). Enfin, la holding ne doit pas déployer d'activités commerciales en Suisse (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2^e éd., Bâle 2007, p. 235). Si ces conditions sont remplies, la société ne paie pas d'impôt sur le bénéfice net (art. 28 al. 2 LHID et art. 22 al. 1 LIPM) et jouit d'un taux réduit - soit 0,3 % au lieu de 1,8 % - s'agissant de l'imposition sur le capital (art. 29 et 34 LIPM). En l'espèce, les conditions relatives au but statutaire et à l'absence d'activité commerciale en Suisse sont remplies, ce que l'intimée ne conteste pas. Seule reste litigieuse la question de savoir si le total des participations est supérieur aux deux tiers des actifs ou si leur rendement est supérieur aux deux tiers des produits.

5. Il convient d'examiner en premier lieu la portée juridique de l'information n° 8/2003. 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. A 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). Dès lors que l'information n° 8/2003 est une directive qui a pour but d'interpréter les notions juridiques indéterminées de la LIPM et de la LHID en matière de sociétés de participations, elle sert effectivement le but de la loi et peut donc être prise en considération dans l'application de celle-ci par la chambre de céans, ce qu'elle a déjà reconnu (ATA/359/2008 du 1^{er} juillet 2008 consid. 4).

6. La notion de participation n'étant pas définie dans la loi, les cantons sont libres d'interpréter ce concept (X. OBERSON, op. cit. , p. 235). C'est ainsi qu'à Genève, les prêts à long terme faits à des sociétés dont la prêteuse détient, directement, 20 % au moins du capital social sont qualifiés de participations (chapitre IV.1 ch. 2 let. a de l'information n° 8/2003), ce qui n'est pas le cas en matière d'impôt fédéral direct, l'administration fédérale des contributions ayant opté pour une interprétation plus restrictive de cette notion imprécise (art. 69 et 70 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; cf. ATA/486/2007 précité). La notion de rendement des participations n'étant pas non plus définie, il convient de se référer à ce titre à la doctrine, qui considère que les gains en capital sur les participations en font partie (X. OBERSON, op. cit. , p. 236 ; W. RYSER/B. ROLLI, op.

cit. , p. 349). 7. Par ailleurs, en ce qui concerne le calcul du ratio participations/actifs ou rendements de participation/produits (ci-après : le ratio), les art. 28 al. 2 LHID et 22 al. 1 LIPM prévoient uniquement que les participations doivent représenter au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes, et donc de la somme de ceux-ci, sans préciser si certains postes d'actifs figurant dans les comptes annuels peuvent éventuellement venir en déduction de ce total par compensation entre les actifs et les passifs. L'information 8/2003 est quant à elle muette sur la question, puisqu'elle se contente, au sujet du ratio, de préciser « à toutes fins utiles, que les rendements résultant de l'activité de services, de gestion passive ou de propriété intellectuelle, voire de la propriété d'immeubles, font partie du tiers non qualifiant » (chapitre IV.2 ch. 5 de l'information n° 8/2003). A cet égard, le considérant du jugement attaqué (consid. 5, p. 8 in fine) selon lequel le texte de l'information n° 8/2003 en lien avec l'art. 22 LIPM serait clair en tant « qu'il se réfère à un prêt tel que comptabilisé à l'actif du bilan (principe de détermination) » n'est pas fondé, dès lors que l'information n° 8/2003 ne fait de référence expresse ni au bilan ni au principe de détermination, et qu'elle ne mentionne les prêts que par rapport à la notion même de participation (cf . également l'absence de tout commentaire à ce propos chez E. VON STRENG/J.-P. KRAFFT, Régime holding selon la nouvelle Information genevoise N° 8/2003, StR 2004 70-77). 8. Selon la jurisprudence fédérale, les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales et sont déterminantes à cet égard, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières (principe de détermination ; ATF 136 II 88 consid. 3.1 ; 133 I 19 consid. 6.3 ; 132 I 175 consid. 2.2 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_515/2010 du 13 septembre 2011 consid. 2.2). 9. La jurisprudence n'a pas tranché la question d'une possible compensation de postes comptables en lien étroit de connexité pour le calcul du ratio, hypothèse dans laquelle la somme du bilan (ou du compte de résultat) est diminuée d'autant. Au sein de la doctrine, seule la conférence des fonctionnaires fiscaux nie une telle possibilité, en affirmant la prééminence du principe de détermination, applicable également aux sociétés holding (Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat - commission d'harmonisation fiscale, Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, Berne 1995, p. 109). En revanche, selon Höhn, seuls les véritables actifs doivent entrer en considération pour le calcul du ratio, ce qui signifie que les actifs correspondant à des passifs interdépendants doivent être soustraits, ce qui vaut au premier chef pour des postes correctifs de valeurs tels que du croire ou comptes d'amortissement, mais aussi lorsque la société holding accorde un crédit à une autre société du groupe pour financer celle-ci (E. HÖHN, Holding- und Domizilgesellschaften gemäss StHG, in E. HÖHN/P. ATHANAS [éd.], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Berne - Stuttgart - Vienne 1993, 247-284, p. 260). Eichenberger va dans le même sens, et admet une compensation des comptes correctifs de valeur figurant au bilan, en donnant comme exemples le du croire, les provisions pour réparations de bâtiments et les amortissements indirects (R. EICHENBERGER, Die Besteuerung von Holding- und Domizilgesellschaften im Kanton Solothurn, in Solothurner Festgabe zum Schweizerischen Juristentag 1998, Soleure 1998, 491-515, p. 498). Waldburger se rallie à la position exprimée par Höhn, tout en précisant que le cas du prêt accordé à la société fille peut aussi se résoudre par le biais de la notion de capital propre dissimulé, le prêt ne constituant pas réellement un capital étranger mais un capital propre, à compter comme participation (R. WALDBURGER, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz, Zurich 1996, p. 70 s.). Enfin, pour Duss, Von Ah et Rütishauser, le point de vue de la conférence des fonctionnaires fiscaux ne saurait convaincre dans un environnement où les notions économiques sont prépondérantes ; il

apparaît en tout cas admissible de compenser entre actifs et passifs les prêts consentis au sein du groupe, ce qui correspond à la pratique fiscale de plusieurs cantons, notamment Berne, Thurgovie, Saint-Gall et les Grisons (M. DUSS/J. VON AH/F. RÜTISHAUSER, in M. ZWEIFEL/ P. ATHANAS [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] - Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2 ème éd., Bâle 2002, n. 109 ad art. 28 LHID et les références citées). 10. Dans la mesure où le canton de Genève n'a pas réglé la question, ni dans la loi ni même dans ses propres directives fiscales, il convient de retenir ici l'opinion de la doctrine largement dominante, en autorisant la compensation entre les postes de l'actif et du passif qui sont en lien de connexité particulièrement étroit. 11. En l'espèce, entre 2004 et 2008, la contribuable a toujours détenu une créance - d'un montant variable - envers la société mère ensuite d'un prêt accordé à celle-ci, tandis que cette dernière détenait elle-même à l'encontre de la contribuable une créance d'un montant approchant. On doit dès lors admettre que ces deux postes sont interdépendants, au sens de ce qui précède. En déduisant ainsi du total des actifs figurant au bilan la créance envers la société mère à concurrence du montant correspondant au passif, on obtient pour les différentes périodes fiscales les ratios suivants :

Année	Total participations	Total actifs	Ratio
2004	CHF 3'042'006,69	CHF 3'099'371,79	98.14 %
2005	CHF 3'293'914,13	CHF 3'393'040,50	97.07 %
2006	CHF 3'390'279,94	CHF 3'587'884,85	94.49 %
2007	CHF 3'497'076,76	CHF 3'828'749,18	91.33 %
2008	CHF 3'410'909,87	CHF 3'451'021,73	98.83 %

Le ratio des participations par rapport aux actifs totaux rectifiés est donc à chaque fois supérieur à 66.66 %. 12. L'une des deux conditions alternatives posées à l'art. 22 al. 1 LIPM étant satisfaite, la recourante remplit les critères requis pour bénéficier du statut de holding pour les périodes fiscales 2004 à 2008. 13. Le recours sera ainsi admis et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle taxation au sens des considérants pour les périodes fiscales 2004 à 2008. 14. Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge de la société recourante (art. 87 al. 1 LPA). Ayant conclu en ce sens, une indemnité de procédure de CHF 500.- lui sera allouée, à charge de l'Etat de Genève. * * * * *

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