

GE_GERICHTE A/645/2009 vom 27. Juli 2011

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_645_2009

FR: GE_GERICHTE A/645/2009 du 27 juillet 2011

IT: GE_GERICHTE A/645/2009 del 27 luglio 2011

Regeste

; DROIT FISCAL ; PRIVILÈGE ; TYPOLOGIE DES SOCIÉTÉS ; IMPÔT SUR LA FORTUNE ET LE CAPITAL ; PERSONNE MORALE | 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. | LIPM.23.al1; LHID.28.al4

Erwägungen

E. 1

C_____ S.A. (ci-après: la société) est une société dont le but est la « prise de participation et détention d'actions de sociétés exerçant leurs activités dans le domaine du négoce et de l'investissement en tant que société holding ».

E. 2

Le 6 juin 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après: AFC) a accordé à la société le statut de société holding au sens de l'art. 22 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) pour les années fiscales 2001 et 2002.

E. 3

Par courrier du 23 novembre 2004, la société a informé l'AFC qu'elle ne demandait pas le renouvellement de son statut fiscal car elle n'en remplissait plus les critères.

E. 4

Le 12 décembre 2005, l'AFC a notifié à la société un bordereau ordinaire portant sur l'ICC 2004, d'un montant de CHF 150'889,55. Le bénéfice imposable retenu par l'AFC était de CHF 438'021.- et le capital imposable CHF 11'897'625.-.

E. 5

Par requête du 13 décembre 2005, la société a déposé à l'AFC une demande de mise sous régime fiscal de société auxiliaire, au sens de l'art. 23 al. 1 LIPM. En 2002, elle avait vendu une participation étrangère, réalisant un gain en capital d'environ CHF 12'000'000.-. Dès la fin de l'année 2002, l'insuffisance de participations au bilan s'opposait à ce que le statut de holding lui soit appliqué. Cette situation ne faisait toutefois pas obstacle à l'application d'un statut de société auxiliaire car même si elle ne paraissait plus remplir les conditions d'application du régime holding depuis l'année 2002, elle n'avait cependant jamais déployé en Suisse depuis lors une quelconque activité de type commercial. Elle soulignait n'avoir ni personnel, ni locaux professionnels dans le canton, que l'intégralité de ses actifs et ses recettes étaient localisés à l'étranger ou en provenaient, et qu'elle se limitait à faire gérer par un broker à l'étranger le portefeuille titres qu'elle possédait. Pour ces raisons, la société

devait être considérée, dès 2003, comme une société auxiliaire. Ce statut n'était toutefois demandé que dès l'année fiscale 2004 vue l'entrée en force du bordereau de taxation ICC 2003, année pour laquelle elle avait été taxée au taux ordinaire. Pour le surplus, la société indiquait avoir utilisé les liquidités résultant du gain en capital sur la vente de sa participation de 2002 et que le poste « participations » au bilan avait entre-temps enregistré une augmentation de quelques CHF 3'100'000.-.

E. 6

Le 22 décembre 2005, la société a élevé réclamation contre le bordereau de taxation ICC 2004. Elle indiquait ne réaliser aucun revenu de source suisse et se référait à sa demande de statut de société auxiliaire qu'elle avait déposée à l'AFC quelques jours auparavant et qu'elle joignait à l'appui de sa réclamation. Selon l'intéressée, le bénéfice imposable pour l'ICC 2004 s'élevait à CHF 81'221.- au lieu de CHF 438'021.- et le capital imposable à CHF 3'789'105.- compte tenu du taux holding privilégié de 31,848 % dont elle devait bénéficier sur un capital imposable total de CHF 11'897'625.-.

E. 7

Le 14 juin 2006, l'AFC a rejeté la demande de statut fiscal de société auxiliaire au motif que la société exerçait une activité pouvant être qualifiée de gestion de fortune privée qui n'était pas orientée à l'étranger comme l'exigeait l'art. 23 LIPM. Par ailleurs, si elle en remplissait les conditions d'application au sens des dispositions légales y relatives, l'intéressée pouvait demander à l'AFC à bénéficier de la réduction pour participation.

E. 8

Par décision sur réclamation du 23 janvier 2009, l'AFC a maintenu le bordereau de taxation ICC 2004. Selon l'art. 23 LIPM et la pratique de l'AFC, étaient considérées comme sociétés auxiliaires, les sociétés ayant une activité administrative en Suisse, mais pas d'activité commerciale, ce qui sous-entendait qu'elles avaient une activité commerciale à l'étranger, ou les sociétés dont l'activité commerciale était essentiellement orientée vers l'étranger. L'activité de la société consistait à gérer ses propres liquidités et ne constituait pas une activité commerciale. Le fait que la société avait mandaté une personne à l'étranger pour gérer ses comptes ne permettait pas de qualifier cette activité de commerciale. Par conséquent, le fait d'avoir uniquement une activité administrative en Suisse sans activité commerciale à l'étranger, ne lui permettait pas de considérer que les conditions d'octroi d'un statut de société auxiliaire étaient réalisées.

E. 9

Le 20 février 2009, la société a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après: la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après: TAPI). Elle développait les arguments déjà exposés dans sa réclamation, soulignant le fait que depuis qu'elle ne réalisait plus les conditions d'application du régime de société holding, elle était détenue majoritairement par un actionnariat étranger, que tous ses actifs étaient à l'étranger, qu'elle n'avait jamais déployé en Suisse une quelconque activité de type commercial et qu'elle n'avait ni personnel, ni locaux professionnels dans le canton de Genève depuis l'année 2003. Son activité était donc purement administrative et exclusivement étrangère. Elle confirmait qu'elle ne fournissait aucun bien et n'était pourvoyeuse d'aucun service contre rémunération en faveur de tiers contre rémunération, dans le cadre d'une relation commerciale. Citant le message du Conseil fédéral sur l'harmonisation fiscale du 25 mai

1983, une société holding pure ne devait exercer en Suisse aucune activité industrielle ou commerciale pour se limiter à la pure administration. Par conséquent, la seule exigence 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 d'activité posée à l'octroi du statut de holding et (selon les dires de l'intéressée), par ricochet, au privilège de société de domicile/auxiliaire pure, était que si une quelconque activité était déployée en Suisse, elle devait au moins être qualifiée d'administrative (recours, page 5).

E. 10

Par jugement du 21 mars 2011, le TAPI a rejeté le recours. La société ne contestait pas qu'elle n'exerçait aucune activité commerciale tant en Suisse qu'à l'étranger et avait indiqué qu'elle ne fournissait aucun bien et qu'elle n'était pourvoyeuse d'aucun service en faveur de tiers contre rémunération. Elle ne servait pas de base administrative ou de centre de gestion des liquidités d'un groupe international et le fait de faire gérer à l'étranger par un broker un portefeuille de titres dont elle était propriétaire ne lui permettait pas d'obtenir le statut de société auxiliaire.

E. 11

Par acte du 12 mai 2011, la société a recouru auprès de la chambre administrative de la section administrative de la Cour de Justice (ci-après: la chambre administrative) contre le jugement du TAPI. Reprenant les griefs précédemment invoqués devant cette instance, elle conclut à ce que le statut de société auxiliaire lui soit appliqué dès la période fiscale 2004, à l'annulation du bordereau de taxation ICC 2004 établi le 12 décembre 2005, à l'établissement d'un nouveau bordereau, à ce qu'il soit retenu un bénéficiaire imposable de CHF 81'337.- et un capital imposable au taux holding de CHF 3'789'105.-, ainsi qu'à l'allocation d'une indemnité de procédure.

E. 12

Par courrier du 14 juin 2011, le TAPI a persisté intégralement dans les considérants et le dispositif de son jugement.

E. 13

Dans ses observations du 30 juin 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours. Il n'y avait pas matière à privilèges fiscaux pour une société ordinaire ne faisant que gérer son patrimoine, la nécessité d'une activité commerciale à l'étranger étant inhérente à la définition même de la société d'administration. Elle citait un arrêt du Tribunal administratif zurichois ayant donné raison à l'administration fiscale qui avait refusé de reconnaître à un contribuable le statut spécial de société de domicile en arguant que seules pouvaient être considérées comme telles les sociétés qui disposaient d'un lien suffisant avec l'étranger.

E. 14

Ces observations ont été transmises le 1^{er} juillet 2011 à la recourante.

E. 15

Sur quoi, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 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). 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'allégement fiscal qui en découle. 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. 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 dégagant 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 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). 5. Lors de l'entrée en vigueur de la LIPM le 1^{er} 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). 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 1^{er} 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). 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^{ème} éd., 2007, § 12 n° 31, p. 238).

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).

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).

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. 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).
* * * * *

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