

GE_GERICHTE JTAPI/162/2021 vom 22. Februar 2021

GE Cour de justice, 2021-02-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_162_2021

FR: GE_GERICHTE JTAPI/162/2021 du 22 février 2021

IT: GE_GERICHTE JTAPI/162/2021 del 22 febbraio 2021

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous l'angle de l'art. 49 LPFisc.

E. 3

Selon l'art. 23 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), qui reprend la teneur de l'art. 28 al. 3 et 4 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), 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, paient l'impôt sur le bénéfice comme suit :

- a) le rendement des participations de l'article 21 LIPM, ainsi que les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation provenant de ces participations sont exonérés de l'impôt ;
- b) les autres recettes de source suisse sont imposées selon le barème ordinaire ;
- c) les autres recettes de source étrangère sont imposées selon le barème ordinaire, en fonction de l'importance de l'activité administrative, respectivement commerciale, exercée en Suisse. Des comptes distincts seront tenus pour chaque catégorie de revenus à laquelle doivent être imputés les frais d'acquisition qui lui sont directement liés (art. 23 al. 2 LIPM).

E. 4

Lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative possède 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou participe pour 10 %

- 9/14 - A/4759/2019 au moins au bénéfice et aux réserves d'une autre société ou possède une participation représentant une valeur vénale d'au moins un million de francs, l'impôt sur le bénéfice est réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net des participations et le bénéfice net total (art. 21 al. 1 LIPM).

Aux termes de l'art. 21 al. 5 LIPM, les bénéfices en capital n'entrent dans le calcul de la réduction que :

- a) dans la mesure où le produit de l'aliénation est supérieur au coût d'investissement;
- b) si la participation aliénée était égale à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou si elle avait un droit fondé sur 10% au moins du bénéfice et des réserves d'une autre société et que la société de capitaux ou la société coopérative l'a détenue pendant un an au moins; si la participation tombe au-dessous de 10% à la suite d'une aliénation partielle, la réduction ne peut être accordée sur chaque bénéfice d'aliénation ultérieure que si la valeur vénale des droits de participation à la fin de l'année fiscale précédant l'aliénation s'élevait à un million de francs au moins.

E. 5

A la lumière de l'art. 23 al. 1 LIPM, 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 (cf. ATA/486/2011 du 27 juillet 2011 consid. 3). Jugeant de cette question, dans ledit arrêt, la chambre administrative de la Cour de justice a retenu que, bien que la formulation de l'art. 23 al. 1 LIPM soit incomplète, le but du législateur était 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.

E. 6

Dans la circulaire n° 4/94 du 12 décembre 1994, intitulée « Imposition des sociétés holding et des sociétés auxiliaires » (ci-après : la circulaire), l'AFC-GE a émis des directives qui concrétisent les principes découlant de l'art. 23 al. 1 LIPM. S'agissant de l'impôt sur le bénéfice des sociétés auxiliaires, ces directives traitent de l'imposition des revenus de source suisse, de ceux de source étrangère, des dividendes ainsi que des plus-values et moins-values. Parmi les revenus de source étrangère, elles établissent deux sous-catégories : d'une part, les revenus commerciaux, taxés à hauteur de 20 % et, d'autre part, les revenus financiers, imposés à concurrence de 15 % lorsqu'il s'agit d'intérêts provenant de créances contre des tiers résidant à l'étranger et à hauteur de 2,5 % lorsque les intérêts proviennent de créances contre des sociétés apparentées.

- 10/14 - A/4759/2019

E. 6.3

; 1C_269/2013 du 10 décembre 2013 consid. 4.2 ; 1C_534/2009 du 2 juin

- 11/14 - A/4759/2019 2010 ; 9C_115/2007 du 22 janvier 2008 consid. 4.2 ; T.

TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 568 p. 193). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 627 consid. 6.1 et les références).

E. 7

En pratique - comme en l'espèce - le statut de société auxiliaire est accordé par l'AFC-GE par le biais d'un *ruling* (sur cette notion, cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_664/2013 du 28

avril 2014 consid. 4.2 et les références citées ; 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.1). Il est largement admis qu'une telle convention constitue un contrat de droit administratif (arrêt du Tribunal fédéral 2C_603/2012 du 10 décembre 2012 consid. 3.1). Un ruling 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_842/2013 précité). Cette « procédure » a pour but de garantir la sécurité juridique pour le contribuable en rapport avec la mise en œuvre d'un état de fait. Dans la majorité des cas, le contribuable soumet à l'autorité concernée un document décrivant l'opération prévue de façon circonstanciée et les conséquences fiscales devant en découler ; le fisc signe ce document « pour accord », s'il estime que le traitement fiscal exposé correspond au droit applicable. Le fisc renseigne alors le contribuable sur cette issue ou, plus généralement, confirme que l'opération envisagée sera imposée de la façon décrite dans la demande de ruling. Il est donc primordial que le contribuable y mentionne tous les faits pertinents, y compris ceux qui lui sont défavorables. L'état de fait décrit dans la demande revêt une importance particulière puisque le fisc ne sera tenu par un ruling, lors de la taxation, que si l'état de fait anticipé correspond à ce qui est effectivement réalisé par la suite. Si tel n'est pas le cas et si les éléments qui divergent de ceux prévus initialement ont joué un rôle causal dans l'accord signé par le fisc, le ruling ne sera pas contraignant (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2 et les références). Ainsi, en matière d'impôts directs, les rulings ne constituent pas des décisions ; ils ne sont donc pas attaquables et n'ouvrent pas les voies de droit ordinaires. Ils peuvent néanmoins avoir des conséquences juridiques en vertu du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance (ATF 126 II 514 consid. 3e ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2 ; 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.2 ; 2C_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2). Comme cela ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral rappelée ci-dessus, le ruling a pour but de renseigner le contribuable sur la manière dont il sera taxé, compte tenu des éléments de fait qu'il a décrits dans sa demande. Le ruling ne saurait déroger aux dispositions légales en vigueur (cf. JTAPI/655/2017 du 19 juin 2017 consid. 7). Le principe de la bonne foi entre administration et administré, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), exige en particulier que l'une et l'autre se comportent réciproquement de manière loyale (cf. not. ATF 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid.

E. 8

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4 c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du

E. 9

En l'espèce, le ruling du 25 avril 2018 reprend les règles posées par l'AFC-GE dans la circulaire, laquelle est d'ailleurs conforme à l'art. 23 al. 1 LIPM, dans la mesure où elle traite des mêmes catégories de revenus que ceux visés par cette disposition, précisant par ailleurs les conditions que la recourante devait respecter pour en bénéficier effectivement, à

savoir notamment qu'elle exerce son « activité à l'étranger dans une mesure prépondérante », comme le prévoit expressément cette disposition. Cette convention prévoit en outre clairement qu'une « reconsidération de ce régime fiscal [était] possible en tout temps, dans la mesure où l'activité effectivement déployée s'écart[ait] de celle décrite » dans la demande de la recourante du 24 juillet 2017. Dans celle-ci, la recourante avait en effet exposé qu'elle fournissait toujours des prestations de services conformément à son but social et à son statut de société auxiliaire, qu'elle déployait une activité de conseil des sociétés étrangères actives dans le domaine de la papeterie et qu'elle avait toujours maintenu une activité commerciale. Or, ces affirmations étaient manifestement infirmées par ce qui ressortait des comptes commerciaux 2016 de la recourante, qu'elle a clôturés avant le dépôt de ladite demande, à savoir que

- 12/14 - A/4759/2019 cette dernière n'avait exercé aucune activité commerciale au cours de cet exercice, ce qu'elle a d'ailleurs reconnu expressément dans son recours. Ainsi, pour l'année fiscale 2016, la recourante ne remplissait manifestement pas les conditions posées à l'octroi du statut de société auxiliaire, de sorte que l'AFC- GE était parfaitement en droit de la taxer de manière ordinaire, et non pas sur la base du ruling du 25 avril 2018, étant rappelé que, quoi qu'il en soit, l'autorité fiscale est tenue au principe de la légalité, dont l'application l'emporte sur toute interprétation contraire d'un ruling (cf ci-dessus consid. 7 in fine). Le fait qu'elle ait refusé d'appliquer à la recourante ce ruling seulement pour l'exercice fiscal litigieux - ce qu'elle devait faire dès lors que les conditions de l'art. 23 LIPM n'étaient pas remplies -, en lui laissant la possibilité d'en bénéficier cas échéant au terme des exercices suivants, n'y change rien. En effet, cette issue étant manifestement plus favorable à la recourante, celle-ci ne saurait, de bonne foi, reprocher à l'AFC-GE un comportement contradictoire, étant pas ailleurs rappelé que les informations qu'elle a fournies le 24 juillet 2017, afin d'obtenir ledit ruling, n'étaient pas exactes. Dans ces conditions, le fait que l'AFC-GE était en possession de la déclaration fiscale de la recourante, lorsqu'elle a donné son accord au ruling, est sans portée. On ajoutera encore que l'application du principe de la bonne foi suppose notamment que l'administré ait pris des dispositions préjudiciables à ses intérêts, sur la base des informations fournies par l'administration (ATA/811/2012 du 27 novembre 2012 consid. 2a ; ATA/398/2012 du 26 juin 2012 consid. 8 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, Vol. 1, 3ème éd., 2012, p. 922 ss n. 6.4.1.2 et 6.4.2.1 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, p. 196 s n. 578 s ; Ulrich HÄFELIN/Georg MÜLLER/Félix UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6ème éd., 2010, p. 140 ss et p. 157 n. 696 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Vol. 2, 3ème éd., 2013, n. 1'173 ss). Or, en l'espèce, on ne voit pas quelle disposition dans ce sens la recourante aurait pu prendre durant l'exercice fiscal en cause, qui a précédé de plus d'une année l'octroi du ruling le 25 avril 2018. Ainsi, ne remplissant pas, en 2016, les conditions posées à l'art. 23 al. 1 LIPM, la recourante ne peut pas se prévaloir de l'exonération d'impôt du gain en capital, au sens de l'art. 23 al. 1 let. a LIPM, sur la base du ruling du 25 avril 2018. Enfin, la recourante a certes versé au dossier un extrait de son compte auprès du C_____ faisant état d'un crédit en sa faveur de GBP 896'646,90 effectué le 18 novembre 2016 par la société B_____. Toutefois, cette pièce est en soi manifestement insuffisante pour conclure que la condition posée à l'art. 21 al. 5 let. b LIPM est réalisée, à savoir que sa participation aliénée était égale à 10 % au moins du capital-actions de ladite société, de sorte que la réduction prévue à l'art. 21 al. 1 LIPM ne peut lui être accordée.

- 13/14 - A/4759/2019 La décision et le bordereau y relatif contestés sont donc conformes au droit.

E. 10

Partant, le recours, mal fondé, sera rejeté.

E. 11

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 14/14 - A/4759/2019

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