

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1283/2007-FIN

ATA/488/2007

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 2 octobre 2007

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

B_____ S.A.

représentée par Ilex Trust Services S.A., mandataire

EN FAIT

1. La société B_____ S.A. (ci-après : la société, la contribuable ou l'intimée) a été inscrite le 25 octobre 1985 au Registre du commerce de Genève. Elle a pour but le commerce, l'importation et l'exportation de tous produits, en particulier de matières premières, pétrole brut et produits dérivés, et de produits agricoles, céréales et légumineuses ; le financement et l'exécution d'opérations commerciales ; et les participations. Son capital-actions s'élève à CHF 2'000'000.- (2000 actions de CHF 1'000.-, au porteur).
2. Par une lettre de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) du 13 avril 2000, la société a été mise au bénéfice d'un statut fiscal applicable aux sociétés auxiliaires qui exercent leur activité à l'étranger dans une mesure prépondérante (ci-après : le statut), au sens de l'article 23 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).
3. Dans sa déclaration fiscale 2001 remise le 30 août 2002, la société a déclaré un bénéfice net total de CHF 2'115'760.-. Elle a joint à la déclaration un "tableau de répartition du résultat fiscal d'après les sources de produits et charges" (Annexe I), faisant état d'un bénéfice net imposable de CHF 558'303.-. Elle a, par ailleurs, déclaré un capital propre imposable de CHF 8'028'472.-.
4. Par courrier du 25 novembre 2002, la société a répondu à une demande de renseignements de l'administration relative à la répartition des charges financières pour l'année 2001. La contribuable avait accordé des prêts à des sociétés affiliées, B_____ S.A. et K_____ S.A., d'un montant total de USD 20'163'900.- (CHF 33'532'566.-) et qui avaient été financés par des avances bancaires à terme fixe s'élevant à USD 19'139'878.- (CHF 31'829'617.-). Elle a en outre fourni une répartition détaillée des intérêts payés et perçus.
5. Un bordereau de taxation provisoire pour l'ICC 2001 d'un montant de CHF 155'664,05 fondé sur les éléments déclarés, lui a été notifié en date du 23 décembre 2002.
6. Par courrier du 15 janvier 2003, l'administration a indiqué à la contribuable que cette dernière n'avait pas démontré une capacité d'autofinancement de son activité commerciale qui lui aurait permis de justifier d'une attribution directe des charges financières aux revenus financiers. Conformément à la pratique de l'administration en matière de frais de financement, ceux-ci seraient répartis proportionnellement aux actifs commerciaux et financiers dès la période fiscale 2001.

7. Par bordereau rectificatif du 23 décembre 2003, l'administration a fixé l'impôt ICC 2001 à CHF 296'330,80, sur la base d'un bénéfice et d'un capital imposables de respectivement CHF 1'182'729.- et CHF 8'350'972.-.
8. Le 21 janvier 2004, la contribuable a élevé réclamation contre ledit bordereau. Elle a contesté la différence de répartition des charges financières, laquelle avait eu pour conséquence d'accroître son bénéfice imposable de CHF 624'426.-. Elle s'est fondée sur le paragraphe III.3 du statut, et a demandé l'annulation du bordereau et la remise d'un nouveau, conforme aux montants déclarés. Elle a néanmoins accepté la différence entre le capital déclaré et celui retenu par l'administration, soit une reprise de CHF 322'500.-.
9. Par décision du 8 juillet 2004, l'administration a rejeté la réclamation de la contribuable. En matière de financement, il était difficile de considérer qu'il existait un lien direct entre la source des fonds et l'utilisation des fonds. Ce lien fonctionnel n'était du reste pas retenu dans la pratique fiscale, qui considérait que l'intégralité des passifs finançait intégralement les actifs.

Dans ces circonstances, seule une répartition globale des intérêts passifs, sur la base de l'intégralité des actifs de la société, était admise.

La référence au point III.3 du statut ne résistait pas à l'analyse de la nature des frais concernés. En effet, les intérêts passifs n'étaient pas considérés comme des frais directs d'acquisition du revenu et n'étaient donc pas "attribuables" spécifiquement à une catégorie imposable dans le cadre du statut. Il était clairement mentionné dans celui-ci, que l'activité financière se voyait attribuer des charges financières proportionnellement aux valeurs comptables des actifs concernés, méthode utilisée lors de la taxation contestée.

Enfin, l'administration n'était pas liée par une décision antérieure à l'octroi du nouveau statut, lequel prévoyait expressément une modification à son point III.3, malgré le fait que celle-ci n'avait pas été appliquée en 2000.

10. Par mémoire du 4 août 2004, la contribuable, par l'entremise de son mandataire, a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) contre cette décision.

Le différend portait non pas sur les frais généraux mais sur les frais directs. Or, la modification à laquelle se référait l'administration portait précisément sur le paragraphe concernant le traitement par forfait des frais généraux inhérents à l'activité financière et non sur les frais directs.

La société exerçait deux types d'activités, parallèlement, l'une commerciale et l'autre financière. La seconde était une activité autonome. Une comptabilité séparée avait systématiquement été tenue pour ces deux types d'activité, et selon

l'origine suisse et étrangère des revenus. L'application d'une méthode proportionnelle de répartition ne se justifiait donc pas.

Elle a conclu à l'annulation de la décision de l'administration du 8 juillet 2004.

11. Dans sa réponse du 25 janvier 2006, l'administration a conclu au rejet du recours.

Les dettes finançaient sans distinction tous les actifs, de sorte qu'une répartition proportionnelle des intérêts passifs sur tous les actifs de la société se justifiait sur le plan économique et comptable. Cette pratique ressortait d'un principe général confirmé par le Tribunal fédéral.

D'autres méthodes de calcul étaient concevables, mais il appartenait au contribuable d'en démontrer la justification. Or, la société n'avait apporté aucun élément qui justifiait de déroger au principe général de répartition proportionnelle des intérêts passifs.

L'emploi d'une autre méthode de calcul pour les années fiscales antérieures à 2001, n'était pas pertinent en vertu des principes de périodicité et d'étanchéité des exercices.

12. La société a encore répliqué le 7 mars 2006. L'arrêt du Tribunal fédéral auquel l'administration faisait référence, concernait une société de participations selon l'article 21 LIPM, et non une société auxiliaire régie par l'article 23 LIPM.

Cette dernière disposition était, contrairement à la première, d'une "clarté absolue". Dès lors que des comptes distincts étaient tenus pour chaque catégorie de revenus, les frais d'acquisition qui leur étaient directement liés devaient leur être imputés et ce n'était que par défaut qu'une répartition proportionnelle pouvait être effectuée.

13. Dans sa duplique du 5 avril 2006, l'administration a repris son argumentation précédemment développée.

14. A la demande de la CCRMI, la société a fourni le 30 août 2006, un classeur de pièces justificatives portant sur les vingt dernières années et visant à démontrer que les emprunts bancaires avaient été effectivement et exclusivement utilisés pour des prêts aux sociétés affiliées.

15. Après examen de ces documents, l'administration a déclaré, par lettre du 25 octobre 2006, que la société n'avait pas démontré que les intérêts passifs étaient des frais d'acquisition du revenu spécifique à son activité financière. Elle a persisté intégralement dans ses précédentes conclusions.

16. Par décision du 26 février 2007, la CCRMI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'administration pour nouvelle décision au sens des considérants.

Il ressortait des comptes de la société et de son courrier du 25 novembre 2002, que celle-ci avait accordé des prêts à deux sociétés affiliées pour un total de USD 20'163'900.-. Ces prêts avaient été financés par des emprunts bancaires à hauteur de USD 19'139'878.-. Le total des emprunts bancaires était inférieur à celui des prêts que la société avait accordés.

En outre, les bilans et les comptes de profits et pertes des vingt dernières années fournis par la société, montraient que cette dernière comptabilisait séparément les charges et les revenus de son activité financière et ceux de son activité commerciale.

Les frais financiers relatifs à ces emprunts bancaires apparaissaient directement liés aux revenus de l'activité financière. En conséquence, une répartition proportionnelle des charges financières ne se justifiait pas.

17. Par acte du 29 mars 2007, l'administration a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée en concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 8 juillet 2004.

Il découlait autant de l'article 23 LIPM que du statut accordé le 13 avril 2000, que lorsque les frais ne pouvaient être attribués à une catégorie particulière de revenus, la répartition des charges financières devait s'effectuer proportionnellement à l'ensemble des actifs.

Or, les intérêts passifs ne pouvaient par définition être attribués directement à une catégorie de revenus.

La société avait certes remis des pièces indiquant qu'elle comptabilisait séparément les charges et revenus de son activité financière et ceux de son activité commerciale. Toutefois, cette comptabilisation séparée ne pouvait remettre en question le principe général selon lequel, l'intégralité des passifs finançait l'intégralité des actifs.

Il n'était pas contesté que la société exerçait une activité financière et avait octroyé dans ce cadre différents prêts qui avaient été financés par des emprunts bancaires. Néanmoins, ces emprunts finançaient autant les prêts que l'activité commerciale.

La contribuable n'ayant pas fourni la démonstration de l'autofinancement de l'activité commerciale, l'administration avait donc procédé à une répartition proportionnelle sur la base de l'ensemble des actifs commerciaux et financiers en appliquant un principe général et reconnu en droit suisse.

18. La contribuable a répondu le 7 mai 2007 en reprenant ses arguments précédemment développés et en concluant au rejet du recours.

En sus, l'organisation de l'activité de financement était correctement reflétée dans la comptabilité de la société, et les charges et revenus y relatifs étaient comptabilisés séparément de ceux de l'activité commerciale. Une répartition proportionnelle des charges était selon l'article 23 LIPM subsidiaire, soit lorsque la répartition directe n'était pas possible en raison de l'absence d'une comptabilisation distincte. Ce n'était pas le cas de la contribuable.

L'administration n'avait pas donné la source de la définition qu'elle avait fait valoir, selon laquelle les intérêts passifs ne pouvaient "par définition pas être attribués directement à une catégorie de revenus".

S'agissant de son absence à autofinancer son activité commerciale, la société n'avait jamais soutenu que ses opérations commerciales se faisaient sans financement externe. Dit financement était organisé au moyen de lignes de crédit auprès de banques commerciales, principalement auprès de la Banque X_____ à Genève, appartenant au même groupe que la contribuable. Au 31 décembre 2001, le découvert bancaire se chiffrait à USD 2'477'503.- et les intérêts passifs pour l'année à USD 222'192.-. Ces intérêts avaient été comptabilisés comme un élément du prix de revient des marchandises vendues, séparément des intérêts passifs des opérations de financement qui, eux, constituaient un poste à part, directement en relation avec le revenu financier. Ce mode de comptabilisation avait été expliqué de vive voix aux représentants de l'administration lors de plusieurs réunions, et en particulier le 23 septembre 1999.

19. Dans ses observations du 18 avril 2007, la CCRMI persiste dans les considérants et le dispositif de sa décision.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le litige porte sur la question de la répartition proportionnelle des intérêts passifs par rapport à l'ensemble des actifs commerciaux et financiers. Il se circonscrit à l'ICC 2001.
3. La société bénéficie d'un statut de société auxiliaire au sens de l'article 23 LIPM.

L'alinéa 1 de cette disposition prévoit que "les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives et les fondations qui ont en Suisse une activité administrative, mais pas d'activité commerciale, paient l'impôt sur le bénéfice comme suit :

- a) le rendement des participations de l'article 21, 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 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 (al. 2).

Si les frais ne peuvent être imputés à une catégorie particulière de revenus, les charges financières sont réparties proportionnellement à la valeur comptable des participations et des autres actifs ; les frais généraux, après déduction des charges financières, sont répartis proportionnellement aux recettes de source suisse et étrangère (al. 3).

4. En application de cette disposition, l'administration a, dans sa lettre du 13 avril 2000, accordé à la contribuable le statut fiscal de société auxiliaire pour une période de cinq ans.

Le chiffre III.3 du statut a la teneur suivante :

"3. Charges

Des comptes distincts seront tenus pour chaque catégorie de revenus à laquelle doivent être imputés les frais d'acquisition qui lui sont directement liés.

Si les frais ne peuvent être imputés à une catégorie particulière de revenus, la répartition doit s'effectuer de la manière suivante :

Activité financière

a) les charges financières sont réparties proportionnellement aux valeurs comptables des participations, des actifs financiers et des autres actifs.

b) Une part des frais généraux fixée à 5% est attribuée à tous les revenus financiers, sous réserve de la justification de frais effectifs supérieurs ou inférieurs.

Activité commerciale

Les soldes de charges financières et de frais généraux sont répartis proportionnellement aux diverses catégories de revenus".

5. Selon l'administration, le principe général en matière d'affectation des charges, serait celui d'une répartition proportionnelle de celles-ci, en fonction de la totalité des actifs de la société en rapport, avec autant ses activités financières que commerciales. Cette argumentation serait fondée sur un arrêt du Tribunal fédéral du 12 mai 2005 dans la cause 2P.80/2004. Or, l'arrêt en question ne concerne pas la question des sociétés auxiliaires. Il se réfère au contraire au financement de participations, et en particulier à l'application de l'article 21 LIPM traitant de "réduction pour participations ayant une influence déterminante".

La disposition qui intéresse le cas d'espèce est l'article 23 LIPM précité, disposition par ailleurs reprise tel quel par le statut octroyé à la société. Sa systématique ne laisse aucune marge d'interprétation. Ainsi, les charges sont imputées tout d'abord aux revenus avec lesquels elles sont en relation économique, et ce n'est que si les frais ne peuvent être imputés à une catégorie précise de revenu, que s'impose une répartition proportionnelle à la valeur comptable des participations et des autres actifs (Dans ce sens également X. Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 239 n. 39).

6. Reste ainsi à examiner si les emprunts bancaires obtenus par la société ont financé autant les prêts alloués à deux sociétés affiliées, que son activité commerciale étrangère, en d'autres termes si les intérêts passifs peuvent être ou non considérés comme des frais d'acquisition directement liés au revenu au sens de l'article 23 alinéa 2 LIPM.
7. Les pièces produites par la société démontrent ce qui suit :
- l'octroi de prêts bancaires de USD 20'163'900.- à deux sociétés affiliées, soit B_____ S.A. et K_____ S.A. Ces prêts ont été financés par des emprunts bancaires de USD 19'139'878.- ;
 - La tenue d'une comptabilité séparée des charges et des revenus pour ses deux activités parallèles, respectivement financières et commerciales au cours des vingt dernières années ;
 - Le financement des opérations commerciales par le biais de lignes de crédit, dont les intérêts sont comptabilisés séparément des intérêts passifs des activités financières.
8. Au vu de ce qui précède, les emprunts ont exclusivement financé les prêts octroyés et non l'activité commerciale de la société. Les intérêts passifs y relatifs doivent en conséquence être imputés directement du revenu produit par l'activité

financière en application de l'article 23 alinéa 2 LIPM, repris par le statut sous chiffre III.3. Une répartition proportionnelle ne se justifie donc pas dans le cas d'espèce.

9. Mal fondé, le recours sera rejeté et la décision de la CCRMI confirmée.
10. Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge de l'administration (art. 87 LPA ; ATA/423/2005 du 14 juin 2005).

Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à l'intimée, celle-ci n'ayant pas pris de conclusions dans ce sens.

* * * * *

**PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 29 mars 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 26 février 2007 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 2'500.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, ainsi qu'à Ilex trust Services S.A., mandataire de B_____ S.A.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod,
juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :

P. Pensa

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :