

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/777/2008-FIN

ATA/258/2009

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 19 mai 2009**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**S\_\_\_\_\_ S.A.**

représentée par Mes Frédéric Vuilleumier et Bénédicte Mariéthoz Comoli, avocats

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE  
ADMINISTRATIVE**

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

---

## EN FAIT

1. La S\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : S\_\_\_\_\_ S.A.), de siège à Genève, est inscrite au Registre du Commerce depuis le 6 octobre 1976. Elle a pour but de déposer et enregistrer, maintenir en vigueur et exploiter des marques, des brevets et des inventions, des dessins et modèles industriels, des logiciels ainsi que toute autre forme de propriété intellectuelle.
2. Par courrier du 4 mai 1999, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a octroyé à cette société le statut de société auxiliaire, en application des nouvelles règles d'imposition relative auxdites sociétés, exerçant leur activité à l'étranger dans une mesure prépondérante, au sens de l'art. 23 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) pour une durée de cinq ans, qui a été renouvelé le 23 janvier 2004 pour cinq ans également.
3. Le 19 décembre 2003, l'AFC a notifié à la contribuable un bordereau provisoire ICC 2002 établi conformément à la déclaration que celle-ci avait déposée pour cet exercice. Le bénéfice imposable s'élevait à CHF 400'979.- et le capital imposable à CHF 14'211'602.-.
4. Le 5 mars 2004, l'AFC a remis à l'intéressée un bordereau de taxation rectificatif ICC 2002 d'un montant de CHF 178'202,05 calculé sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 507'693.- au taux de CHF 1'980'189.- et d'un capital imposable nul.
5. Le 5 avril 2004, S\_\_\_\_\_ S.A. a élevé réclamation à l'encontre du bordereau rectificatif en présentant les catégories de ses revenus - à l'issue de la répartition des produits et des charges - de la manière suivante :

Activité financière			Activité commerciale			Rés. fiscal
Total	Droit commun	15 %	Total	Droit commun	20 %	
- 1'144'320	- 344'307	- 800'013	3'124'509	220'224	2'904'825	1'980'189
100 %	30,09 %	69,91 %	100 %	7,05 %	92,95	

La société a fait valoir qu'"afin de déterminer le bénéfice imposable en tenant compte des pertes sur l'activité financière, le taxateur a réparti la totalité de la perte financière, (CHF 1'144'320.-) sur les revenus de l'activité commerciale, soit 7,05 % (CHF 80'655.-) sur les revenus de l'activité financière imposée au droit commun et 92,95 % (CHF 1'063'668.-) sur les revenus de l'activité financière imposée à concurrence de 20 %". Au lieu de compenser les pertes suisses en priorité avec les bénéfices suisses, l'AFC avait ainsi compensé les pertes de source suisse "activité financière imposable au droit commun" en quasi-

totalité avec des bénéfices étrangers (activité commerciale imposable à concurrence de 20 %).

Il en était résulté un bénéfice imposable de CHF 507'693.-.

Les pertes financières suisses ne pouvaient pas être compensées avec des bénéfices étrangers. à moins que la totalité des éléments de revenus suisses aient été au préalable compensée avec des pertes de source suisse, quelle que soit leur nature (commerciale ou financière, à l'exception des rendements de participations).

Le bénéfice imposable de S\_\_\_\_\_S.A. aurait dû être calculé de la manière suivante :

Revenus commerciaux de source suisse	220'224
Revenus financiers de source suisse	<u>-344'307</u>
Solde négatif des revenus de source suisse (à reporter sur les revenus de source étrangère)	-124'083

C'était ce solde négatif des revenus de source suisse, et celui-là uniquement, qui devait être porté en déduction des revenus commerciaux de source étrangère, pour aboutir au résultat suivant :

Revenus commerciaux de source étrangère	2'904'285
Revenus financiers de source étrangère	-800'013
Solde négatif des revenus de source suisse	<u>-124'083</u>
Montant imposable à concurrence de 20 % (= bénéfice imposable selon compte de PP)	1'980'189
Bénéfice imposable (à concurrence de 20 %)	<b>396'038</b>

6. Le 30 novembre 2005, l'AFC a rejeté la réclamation. Pour toute motivation elle indiquait :

"conformément à la pratique administrative en vigueur, chaque catégorie se voit attribuer ses propres pertes.

Une compensation ultérieure se fait dans un premier temps par catégorie, puis, s'il demeure un solde, au prorata des pourcentage des autres catégories".

7. a. Par lettre signature du 27 décembre 2005, S\_\_\_\_\_S.A. a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée depuis lors par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) en concluant à son annulation. L'application des principes rappelés par l'AFC dans la décision sur réclamation aurait dû conduire à la rectification de la taxation dans le sens qu'elle avait exposé dans sa réclamation.

En agissant différemment, l'AFC avait violé l'art. 23 LIPM.

De plus, en répartissant les pertes financières sur les revenus commerciaux en proportion des sources suisse/étranger de ces derniers, l'AFC pénalisait S\_\_\_\_\_S.A. puisque ses revenus commerciaux étrangers représentaient en général plus de 80 % de la totalité de ses revenus.

b. Le 28 février 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours. Des comptes distincts devaient être tenus pour chaque catégorie de revenus à laquelle devaient être imputés les frais d'acquisition qui lui étaient directement liés. Si ceux-ci ne pouvaient être imputés à une catégorie particulière de revenus, les charges financières étaient réparties proportionnellement à la valeur comptable reconnue fiscalement des participations et des autres actifs. Les frais généraux, après déductions des charges financières, étaient répartis proportionnellement aux diverses catégories de revenus imposables (revenus de source suisse, revenus de source étrangère). Après avoir ainsi réparti les frais de la société auxiliaire en application de l'art. 23 al. 2 et 3 LIPM, les éventuelles pertes de certaines catégories devaient être transférées sur les catégories bénéficiaires proportionnellement au revenu net après première répartition, pour autant que le résultat global soit bénéficiaire, sans procéder à un regroupement en "deux paniers" (autres recettes de source suisse et autres ressources de source étrangère). Calculé de la sorte, le revenu imposable de S\_\_\_\_\_S.A. s'élevait à CHF 507'693.-.

L'AFC faisait référence à l'information 4/94 du 12 décembre 1994 ainsi qu'à sa pratique. Cette dernière était notamment relayée par l'annexe "répartition du résultat fiscal d'après les sources de produits de charges" remise avec la déclaration. Ce type de société pouvait classer ses revenus en six catégories différentes soit :

Activité financière :

- catégorie holding (rendement de participations) ;
- catégorie droit commun (recettes financières de source suisse) ;
- catégorie 15 % (intérêts de tiers de source étrangère) ;
- catégorie 2,5 % (intérêts de société apparentées de source étrangère) ;

Activité commerciale :

- catégorie droit commun (recettes commerciales de source suisse) ;
- catégorie 20 % (recettes commerciales de source étrangère).

8. Par décision du 28 janvier 2008, la commission a rejeté le recours. L'AFC avait fait application à juste titre de la règle posée par l'art. 23 al. 3 LIPM, dont le texte ne souffrait pas d'interprétation. Les pertes financières subies par la recourante devaient être réparties proportionnellement à ses recettes, indépendamment de leur origine géographique.
9. Par acte posté le 7 mars 2008, S\_\_\_\_\_S.A. a recouru au Tribunal administratif contre cette décision, reçue le 6 février 2008. Elle priait le Tribunal administratif d'annuler la décision de la commission de même que le bordereau rectificatif ICC 2002 du 5 mars 2004. Le tribunal était invité à constater que la méthode de répartition utilisée par elle était correcte de sorte que son bénéfice imposable ICC 2002 devait être fixé à CHF 396'038.-.
10. Afin d'éviter d'inutiles redites, l'AFC a persisté le 15 avril 2008 dans l'argumentation qu'elle avait développée le 28 février 2007 devant la commission, en réponse au recours de S\_\_\_\_\_S.A. Elle a conclu à la confirmation de la décision de cette dernière.
11. A la demande du juge délégué, l'AFC a fait parvenir au tribunal de céans en septembre 2008 une copie de l'information 4/94 du 12 décembre 1994 qui a été communiquée pour information à la recourante.

Un délai au 15 octobre 2008 a été fixé à celle-ci pour ses éventuelles observations à ce sujet avec la mention qu'après cette date, la cause serait gardée à juger.

## **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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le litige concerne l'ICC 2002.
3. Pendant la période fiscale concernée S\_\_\_\_\_S.A. bénéficiait du statut de société auxiliaire au sens de l'art. 23 LIPM dont le texte intégral est le suivant :

Art. 23 - sociétés auxiliaires :

"1 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'art. 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, respectivement commerciale, exercée en Suisse.

<sup>2</sup>Des comptes distincts seront tenus pour chaque catégorie de revenus à laquelle doivent être imputés les frais d'acquisition qui lui sont directement liés.

<sup>3</sup>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 sources suisse et étrangère ;

<sup>4</sup>Les pertes subies sur des participations au sens de l'al. 1 let. a, ne peuvent être compensées qu'avec les rendements mentionnés dans cette disposition".

4. Cette disposition a fait l'objet de la directive n° 4/94 applicable dès le 1<sup>er</sup> janvier 1995, date de l'entrée en vigueur de la LIPM, à laquelle l'AFC s'est référée dans sa réponse au recours devant la commission pour justifier sa position.

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 constituent pas du droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA – RS 172.021) (ATF 121 II 473 consid. 2b p. 478 ; ATF 121 IV 64 consid. 3 p. 66 ; ATA/19/2008 du 15 janvier 2008 et les références citées).

Elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celles-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 473 consid. 2b ; ATA/486/2007 du 2 octobre 2007).

Dans la mesure où l'information n° 4/94 est une directive qui a pour objectif d'interpréter les notions juridiques indéterminées de la LIPM en matière de sociétés auxiliaires, elle sert effectivement le but de la loi et peut donc être prise

en considération dans l'application de celle-ci par le tribunal de céans (ATA/359/2008 du 1<sup>er</sup> juillet 2008).

5. Quant au courrier de l'AFC du 4 mai 1999 accordant à la recourante le statut de société auxiliaire, il ne fait que reprendre sous chiffre III.3 relatif aux charges le texte de l'art. 23 al. 2 et 3 LIPM.
6. L'AFC a calculé le bénéfice réalisé par la recourante et imposable en 2002 en répartissant les pertes sur l'activité financière proportionnellement aux recettes, et cela indépendamment de leur origine géographique, alors que la recourante soutient que les pertes financières suisses ne pouvaient être compensées avec des bénéfices étrangers à moins que la totalité des éléments de revenus suisses aient été au préalable compensés avec des pertes de source suisse, que la nature de celles-ci soient commerciales ou financières, à l'exception des rendements de participation.
7. Reste à examiner laquelle des deux méthodes, celle de la recourante ou celle de l'AFC - respecte l'art. 23 al. 2 et 3 LIPM par référence à l'ATA/488/2007 précité.

Conformément à ce dernier, il faut tout d'abord :

- a. déterminer le revenu imputable à chaque catégorie selon le chiffre 2 de l'information n° 4/04 du 12 décembre 1004 :

Revenus de source suisse (autres que les dividendes et plus-values) soumis à l'impôt sur le bénéfice dans leur intégralité et au taux ordinaire :

CHF 220'224.-  
-CHF 344'307.-

moins une perte de -CHF 124'083.-.

Revenus commerciaux de source étrangère  
imposables à concurrence de 20 % soit CHF 2'904'285.-.  
Revenus financiers de source étrangère  
imposables à 15 %, soit en l'espèce une perte de -CHF 800'013.-.

- b. Compenser les catégories déficitaires par celles bénéficiaires :

Pertes CHF 124'083.- + CHF 800'013.- = -CHF 924'096.-

CHF 2'904'825 - CHF 924'096.- imposables = -CHF 1'980'189.-

imposables au taux de 20 %, soit un bénéfice de CHF 396'038.-.

En revanche, pour déterminer le bénéfice imposable, l'AFC a réparti la totalité de la perte financière suisse et étrangère (CHF 800'013.- et CHF 344'307.- = CHF 1'144'320.-) sur les revenus de l'activité commerciale, soit 7,05 % (CHF 80'655.-) sur les revenus de l'activité financière imposée selon le droit commun, et 92,95 % (CHF 1'063'668.-) sur les revenus de l'activité financière imposée à concurrence de 20 %, ce qui conduit à un bénéfice imposable de CHF 507'693.-.

Or, le tribunal de céans a déjà jugé que la systématique de l'art. 23 LIPM précité ne laissait 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 revenus, 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)" (ATA/488/2007 du 2 octobre 2007).

D'ailleurs, l'AFC a modifié le texte du courrier octroyant le statut de société auxiliaire, le chiffre III.3 de celui-ci auquel elle s'est référée dans son écriture du 28 février 2007 adressée à la commission valant également réponse au recours devant le tribunal de céans, n'étant pas celui du statut du 4 mai 1999 mais celui, renouvelé du 23 janvier 2004. Selon ce dernier :

Activité commerciale :

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

Charges :

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

Si les frais ne peuvent être imputés directement à une catégorie 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.

Seule cette dernière mouture distingue pour les charges l'activité financière et l'activité commerciale en introduisant pour la première une part des frais

généraux fixée à 5 %. Or, ce texte n'est pas celui du statut qui prévalait pour la période fiscale en cause.

8. Ce que ni la loi, ni l'information, ni le statut ne définissent, c'est la notion de catégorie. Or, en l'espèce, le taxateur a créé des catégories qui ne sont pas celles énoncées à l'art. 23 al. 1 let. a à c LIPM, auxquelles correspondent des modes et des taux d'imposition distincts.

En conséquence, l'AFC ne pouvait pas répartir les pertes financières subies par la recourante proportionnellement aux recettes obtenues, et cela quelle que soit leur origine géographique.

9. Il en résulte que le recours sera admis. La décision de la commission du 28 janvier 2008 sera annulée de même que le bordereau rectificatif ICC 2002 du 5 mars 2004. Le bordereau de taxation provisoire du 19 décembre 2003 sera rétabli.

10. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'AFC. Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- sera allouée à la recourante à charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 7 mars 2008 par la S\_\_\_\_\_S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 janvier 2008 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 janvier 2008 ;

annule le bordereau rectificatif des impôts cantonaux et communaux du 5 mars 2004 ;

rétablit le bordereau de taxation provisoire du 19 décembre 2003 ;

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

alloue une indemnité de procédure de CHF 2'000.- à la S\_\_\_\_\_S.A., à la charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 et ss 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'art. 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 Mes Frédéric Vuilleumier et Bénédicte Mariéthoz Comoli, avocats de la recourante, à la commission cantonale de recours en matière administrative, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni et M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :