RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2523/2021 ICC JTAPI/149/2022

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 21 février 2022

dans la cause

A_____ SÀRL

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 2019.

2. Selon le registre du commerce de Genève, A_____ SÀRL (ci-après : la contribuable ou la recourante), inscrite le 14 juillet 2014, a pour but : « achat, vente et gestion de participations dans des entreprises en Suisse et à l'étranger, notamment dans le domaine de la métallurgie et de l'industrie aérospatiale ».

3. Dans sa déclaration fiscale 2019, la contribuable a mentionné un bénéfice net imposable nul (- CHF 153'793.-) et un capital propre imposable de CHF 3'048'295.-.

   Sous la rubrique « observations », elle a indiqué : « La société sollicite l'application du statut de société holding. Les participations ne font pas les 2/3 du bilan (année intermédiaire et le solde est représenté par des liquidités uniquement) ».

   Le bilan au 31 décembre 2019 faisait état d'un total d'actifs de CHF 3'031'037.-, composé de liquidités de CHF 1'391'163.- et de participations qualifiées (au moins 10% du capital-actions ou du capital social d'autres sociétés) de CHF 1'639'874.- dans la société B_____.

4. Par bordereaux de taxation datés du 22 avril 2021, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'ICC 2019 à CHF 13'658.15 sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 0.- et d'un capital propre imposable de CHF 3'057'626.-. L'IFD 2019 s'élevait quant à lui CHF 0.-.

   L'avis de taxation annexé précisait ce qui suit :

   « Capital-actions : CHF 1'669'205 (voir ci-dessous)

   Capital participations : CHF 1'388'421

   Total : CHF 3'057'626

   Selon les informations du registre du commerce du Canton de Genève :

   A_____ Sàrl, à Genève, CHE-296.141.447 (FOSC du 06.03.2018, p. 0/4094645). Capital porté de CHF 1'659'874 à CHF 1'669'205 par augmentation de la part sociale de l'associée PSC « C_____ » (1026600784011) de CHF 79'049 à CHF 88'380. Statuts modifiés le 12.06.2019.

   L'art. 34 [de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15] ne peut pas être appliqué car il dépend des conditions de l'art. 22 LIPM qui dans le cas d'espèce ne sont pas remplies.

En effet, l'article 22 LIPM stipule dans son premier alinéa que « Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont le but statutaire principal consiste à gérer durablement des participations et qui n'ont pas d'activité commerciale en Suisse ne paient pas d'impôt sur le bénéfice, sous réserve de l'alinéa 2, lorsque ces participations ou leur rendement représentent au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes ».

Or, sur la base des états financiers statutaires portés à notre connaissance, force est de constater que la condition légale des deux tiers n'est remplie ni au niveau des actifs ni au niveau des recettes ».

Ce faisant, l'AFC-GE a refusé de faire bénéficier la contribuable du statut de société holding et, partant, lui a appliqué le taux ordinaire au capital propre imposable.

5. Par courrier de son mandataire du 28 mai 2021, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de son bordereau de taxation ICC 2019, en sollicitant l'application du taux réduit applicable aux sociétés holding.

Même si, au cours de l'année 2019, pour les participations qualifiées, le seuil des deux tiers des actifs n'avait pas été atteint, il fallait considérer que la société avait bénéficié du statut de société holding pure au cour de l'année 2018.

Selon la pratique de l'AFC-GE, si une société remplissait les conditions de but et d'absence d'activité commerciale, mais que les seuils des deux tiers n'étaient pas atteints au cours d'une année transitoire, cela ne remettait en principe pas en cause son statut de société holding.

Le fait qu'elle avait accumulé quelques liquidités sous forme de trésorerie ne remettait pas en cause le fait qu'elle n'exerçait aucune activité commerciale, que son revenu était nul et que son but était resté celui d'une société holding pure en 2019.

6. Par décision du 24 juin 2021, l'AFC-GE a rejeté la réclamation au motif que, sur la base des états financier statutaires, la condition légale des deux tiers n'était pas remplie tant au niveau des actifs qu'à celui des recettes. Elle a ajouté : « L'année transitoire dont vous faites mention dans votre réclamation, est au regard du futur de la société et non de son passé. Ainsi, lorsque l'on regarde les comptes 2020 de la société, elle ne pourrait également pas se prévaloir de l'application de l'art. 34 LIPM dans le cas où la Réforme fiscale et financement de l'AVS (RFFA) ne serait pas entrée en vigueur au 1er janvier 2020 ».

7. Par acte daté du 23 juillet 2021, mais posté le 26 juillet 2021, la contribuable a recouru contre cette décision sur réclamation auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant, sous suite de frais et dépens, à

son annulation et à ce que l'AFC-GE rende une nouvelle décision dans le sens des considérants.

Elle avait toujours bénéficié du statut de société holding pure. La seule différence significative entre les bilans 2018 et 2019 résultait du fait qu'un montant de liquidité avait été apporté à la société sous la forme d'un capital de participation. Ces liquidités n'avaient nullement été investies dans des activités commerciales et la société demeurait toujours orientée vers la détention exclusive d'une participation. L'approche de l'AFC-GE paraissait dès lors très restrictive car cela revenait à la pénaliser uniquement en raison de cet apport de liquidités.

Le système d'imposition des sociétés ayant changé au 1er janvier 2020 et le statut de société holding pure n'existant plus à partir de cette date, il fallait « plutôt voir l'année de transition et de tolérance comme étant une année pendant laquelle il est toléré que la condition des deux tiers des actifs ou les deux tiers des rendements ne soit plus réalisée en cette période limitée, sans que cela remette encore en cause l'application du statut holding pendant cette année de tolérance ».

8. Dans sa réponse du 24 septembre 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

En 2019, la recourante poursuivait effectivement un but de gestion durable de participations et n'avait pas d'activité commerciale en Suisse. En revanche, elle ne remplissait pas la condition de la proportion minimale de deux tiers (66%) entre ses participations (CHF 1'639'874.-) et le total de ses actifs (CHF 3'031'037.-), vu que cette proportion était de 54%.

Il existait certes en pratique un délai de tolérance, décrit dans la jurisprudence cantonale (ATA/25/2016 du 12 janvier 2016, partie « En fait » n. 19), qui consistait à mettre en attente la taxation jusqu'à réception de la déclaration d'impôt de la période fiscale suivante. Si, durant celle-ci, les conditions n'étaient toujours pas réunies, l'application du statut holding était refusée dès la première période fiscale. À l'inverse, si les conditions étaient à nouveau satisfaites durant la seconde période fiscale, le statut holding était admis pour les deux années concernées.

Or, en 2020, non seulement la condition légale des deux tiers n'était pas réalisée, celle de l'absence d'activité commerciale en Suisse ne l'était pas non plus. En effet, selon le bilan annexé à la déclaration fiscale 2020, les participations se montaient à CHF 1'639'874.-, alors que le total des actifs s'élevait à CHF 2'885'880.-, soit une proportion de 56.8%. De plus, la recourante avait déclaré en 2020 des charges de personnel de CHF 593'133.- et facturé des services pour un montant de CHF 513'794.10, ce qui démontrait qu'elle avait une activité commerciale.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance 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).

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

3. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/726/2020 du 4 août 2020 consid. 4a et les références citées).

4. En l'occurrence, le présent litige portant sur l'ICC 2019, la cause est régie par le droit applicable durant cette période, à savoir notamment les anciens art. 28 al. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 22 al. 1 aLIPM, lesquels sont restés en vigueur jusqu'au 1er janvier 2020.

5. Aux termes de l'ancien art. 28 al. 2 aLHID, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives dont le but statutaire principal consiste à gérer durablement des participations et qui n'ont pas d'activité commerciale en Suisse ne paient pas d'impôt sur le bénéfice net lorsque ces participations ou leur rendement représentent au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes. Le rendement des immeubles suisses de ces sociétés est imposable au barème ordinaire, compte tenu des déductions correspondant à une charge hypothécaire usuelle.

6. L'art. 22 al. 1 aLIPM, qui désigne ce type de société sous le terme générique de sociétés holding, est d'une teneur similaire.

7. Il découle de ces dispositions légales que trois conditions cumulatives doivent être réalisées pour bénéficier du statut privilégié, à savoir un but statutaire ayant pour objet une gestion durable portant sur des participations, une absence d'activités commerciales en Suisse et une proportion minimale déterminée entre les participations ou leur rendement, par rapport aux actifs ou aux recettes (ATA/14/2018 du 9 janvier 2018 consid. 5a).

   Si ces conditions sont remplies, la société ne paie pas d'impôt sur le bénéfice (art. 22 al. 1 aLIPM) et jouit d'un taux réduit - soit 0,3‰ au lieu de 1,8‰ ou 2‰ - s'agissant de l'imposition sur le capital (art. 33 et 34 aLIPM).

8. Selon les travaux préparatoires relatifs à l'ancien art. 28 al. 2 aLHID, « le statut de société holding pure ne doit être accordé qu'à des sociétés de capitaux et

coopératives qui méritent cette qualification sans contestation possible. Aussi leur but statutaire doit-il consister principalement et durablement en l'administration de participations. En conséquence, les sociétés purement financières sont exclues du privilège holding. En outre, une société holding pure ne doit exercer en Suisse aucune activité industrielle ou commerciale, pour se limiter à la pure administration. Elle peut avoir des employés.

Le pourcentage minimum des participations par rapport à l'ensemble des actifs ou de leur rendement par rapport au rendement total est fixé uniformément à 70 pour cent. Fixer plus bas le pourcentage minimum déterminant, comme certains l'on demandé lors de la procédure de consultation, reviendrait à dénaturer le privilège holding. Afin d'assurer une certaine flexibilité, il est toutefois prévu d'accorder le privilège holding lorsque le pourcentage minimum est atteint soit sur les actifs, estimés en principe à leur valeur vénale, soit sur le rendement. […] le privilège holding n'est pas supprimé si le pourcentage déterminant descend passagèrement au-dessous de septante pour cent, pour une raison économiquement valable. Il ressortit à la législation cantonale de régler ce point en détail. Il en va de même des conséquences de la perte définitive du privilège holding. Avec ce système, il n'est pas nécessaire de soustraire les liquidités, lors de la détermination des actifs totaux […] » (Message du 25 mai 1983 concernant la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III p. 124 et 125).

9. Le 1er janvier 2020, la réforme fiscale des entreprises est entrée en vigueur dans le canton de Genève soit en même temps que la réforme fiscale et financement de l'AVS (RFFA). Elle implique principalement l'abrogation des statuts fiscaux privilégiés, mettant ainsi fin à une inégalité de traitement entre les entreprises. Ainsi, à partir de cette date, toutes les personnes morales installées à Genève sont soumises au même taux d'imposition sur le bénéfice, qu'elles soient actives à l'étranger ou en Suisse.

10. À cette même date, l'art. 22 aLIPM a été abrogé, tandis que l'art. 34 aLIPM a été modifié comme suit : « Le taux de l'impôt sur le capital propre est réduit à 0,005‰ pour la partie du capital propre afférent aux droits de participations visés à l'art. 21 LIPM, aux droits visés à l'art. 12A LIPM ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe ».

11. L'art. 21 LIPM, dont la teneur est restée inchangée depuis le 1er janvier 2011, prévoit que, 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% 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.

12. À Genève, l'AFC-GE a édicté, le 18 juillet 2003, 1'Information n. 8/2003 afin de préciser l'interprétation qu'elle entendait donner aux anciens art 28 al. 2 aLHID et 22 aLIPM.

13. En l'occurrence, l'AFC-GE explique que, selon sa pratique relative aux années fiscales antérieures à 2020, lorsque la condition de détention de participations de deux tiers au moins du total des actifs n'était pas remplie durant la période fiscale en cause, la déclaration d'impôt était mise en attente jusqu'à réception de la déclaration fiscale de la période suivante. Si les conditions n'étaient à nouveau pas remplies durant la seconde période fiscale, l'application du statut de holding était refusée dès la première période fiscale. À l'inverse, si les conditions étaient à nouveau remplies durant la seconde période fiscale, le statut consenti à une holding était applicable pour les deux périodes fiscales. Elle appliquait donc un délai de tolérance d'une année (ATA/25/2016 du 12 janvier 2016, ch. 19 partie en fait).

    Bien que ne figurant pas dans l'Information n. 8/2003, l'existence de cette pratique de l'année transitoire n'est pas contestée par les parties.

14. Dans le cas présent, l'AFC-GE relève que, sur la base de la déclaration fiscale et des états financiers de l'année 2020 de la recourante, cette dernière ne remplit toujours pas la condition de la proportion minimale de deux tiers de participations par rapport au total des actifs. De surcroît, la condition de l'absence d'activité commerciale en Suisse ne serait pas non plus remplie en 2020.

15. La recourante estime quant à elle que l'approche de l'AFC-GE est trop restrictive, car elle revient à pénaliser la société uniquement du fait qu'un apport de liquidités non investies durant l'année en cause a augmenté le total des actifs. Son activité n'avait pas changé et son but était bien resté celui d'une société holding pure.

    Elle ajoute qu'en raison du changement de système d'imposition des sociétés à compter du 1er janvier 2020, le statut de société holding pure n'existe plus. Par conséquent, il convient, selon elle, de voir l'année de transition comme une année de tolérance, qui justifierait de maintenir son statut d'holding, même si la condition des deux tiers des actifs n'était pas remplie en 2019.

16. La recourante ne saurait être suivie dans son argumentation pour les motifs exposés ci-dessous.

17. En ce qui concerne la première condition, il n'est pas contesté que l'activité de la recourante est conforme à son but statutaire, dès lors qu'elle consiste à détenir de manière durable les actions de la société B_____. Cette condition est donc remplie en 2019.

18. Il en va de même de la condition de l'absence d'activité commerciale en Suisse, comme cela ressort de ses comptes 2019.

19. S'agissant de la proportion minimale de deux tiers entre les participations ou leur rendement par rapport au total des actifs ou des recettes, force est de constater que cette condition n'est pas réalisée durant l'année 2019.

    En effet, les participations détenues par la recourante s'élèvent à CHF 1'639'874.-, alors que le total des actifs se monte à CHF 3'031'037.-, ce qui représente un pourcentage de 54%.

20. Bien que la recourante reconnaisse que la proportion des deux tiers n'a pas été atteinte en 2019, elle se prévaut de la pratique administrative de l'année de tolérance, tout en rappelant la modification de la loi supprimant le statut de holding à partir du 1er janvier 2020. Il conviendrait, selon elle, de « voir l'année de transition et de tolérance comme étant une année pendant laquelle il est toléré que la condition des deux tiers des actifs ou les deux tiers des rendements ne soit plus réalisée en cette période limitée ». Elle souligne le fait qu'elle remplissait toutes les conditions d'une holding en 2018.

21. Comme le relève l'autorité intimée, le délai de tolérance doit s'apprécier au regard de l'année fiscale subséquente et non pas au vu de l'année fiscale précédente, cela afin de s'assurer que la non-réalisation des conditions requises durant l'année en cause n'était que passagère.

    Or, le tribunal observe que la condition des deux tiers n'est toujours pas remplie en 2020, puisque, par rapport au total des actifs de CHF 2'885'880.-, les participations (CHF 1'639'874.-) représentaient une proportion de 56.8%.

22. Le fait que le statut de holding ait été remplacé en 2020 par la RFFA ne saurait justifier une tolérance accrue dans l'application de la pratique de l'AFC-GE, comme le souhaiterait la recourante. Il en va du respect de la loi et du principe de l'égalité de traitement.

23. Dans ces conditions, c'est à bon droit que l'AFC-GE a refusé d'accorder à la recourante le statut de holding pour l'année fiscale 2019.

24. En conséquence, mal fondé, le recours sera rejeté.

25. En application de l'art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) 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).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 26 juillet 2021 par A_____ SÀRL contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 24 juin 2021 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Philippe FONTAINE et Pascal DE LUCIA, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière