

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C\_792/2014

{T 0/2}

Arrêt du 4 mai 2015

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,  
Seiler et Aubry Girardin.  
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

X. \_\_\_\_\_ SA, Luxembourg, succursale de Genève,  
représentée par BEAU HLB (Genève) SA,  
recourante,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,  
intimée.

Objet

Impôt fédéral direct 2008,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 2ème section, du 24 juin 2014.

Faits :

A.

X. \_\_\_\_\_ SA, Luxembourg, succursale de Genève (ci-après la Succursale), a été inscrite au registre du commerce du canton de Genève en 2003. Son but consiste à gérer la trésorerie de X. \_\_\_\_\_ SA et à procéder à des opérations de financement d'entités du groupe X. \_\_\_\_\_.

Le 11 avril 2003, l'Administration fiscale cantonale de Genève (ci-après: l'Administration cantonale) a accordé à la Succursale, dans les "strictes limites" de son but, le statut de succursale financière aux fins de son imposition fédérale directe pour une durée de cinq ans. Renouvelé le 10 mars 2008, ce statut précise notamment ce qui suit:

" Le présent statut s'applique pour autant que la succursale respecte les conditions cumulatives suivantes:

- total moyen du bilan minimum de CHF 100 millions;

-  $\frac{3}{4}$  du total moyen du bilanet  $\frac{3}{4}$  de tous les rendements bruts concernent des activités de type financier (cf. directive de l'Administration fédérale des contributions du 9 octobre 1991).

(...)

Ce régime fiscal est valable pour une durée de 5 ans dès la période fiscale 2008. Il pourra être renouvelé sur demande à la lumière des conditions de fait et de droit qui prévaudront à son échéance.

Toutefois, une reconsidération de ce régime fiscal est possible en tout temps, dans la mesure où l'activité effectivement déployée s'écarte de celle décrite dans votre courrier précité ou si les conditions d'application ne sont plus remplies, ce dont vous voudrez bien, cas échéant, nous

informer. "

Le 22 juillet 2008, le conseil d'administration de X. \_\_\_\_\_ SA a décidé de procéder à sa liquidation, au motif que le maintien d'une structure fortement capitalisée à Luxembourg ne se justifiait plus. X. \_\_\_\_\_ SA est entrée de fait en liquidation le 29 août 2008. Le 14 octobre 2008, l'assemblée générale a décidé la dissolution anticipée de la société et prononcé sa mise en liquidation, nommant à cet effet un liquidateur.

Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2008, la Succursale a appliqué le ruling du 10 mars 2008 et annoncé un bénéfice imposable de 1'400'802 fr.

B.

Le 17 juin 2010, l'Administration cantonale a procédé à l'imposition de la Succursale au niveau de l'impôt fédéral direct sans appliquer le statut fiscal de succursale financière (ruling). Il en résultait un bénéfice imposable de 4'087'000 fr. La contribuable a contesté cette taxation, sollicitant notamment l'application du statut jusqu'à ce qu'elle fût entrée en liquidation, soit au 28 août 2008. Sa réclamation a été rejetée par l'Administration cantonale le 28 mars 2011. Saisi d'un recours contre cette décision, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a partiellement admis le recours le 4 juin 2012, mais sur un point étranger au litige et admis par l'Administration cantonale en cours de procédure, à savoir la déductibilité de l'impôt dû en tant que charge. La Succursale a déféré ce jugement à la Cour de justice du canton de Genève, Chambre administrative (ci-après: la Cour de justice) en reprenant les conclusions prises en première instance.

La Cour de justice a rejeté le recours par arrêt du 24 juin 2014. Elle a retenu, en substance, que la recourante avait violé le ruling et mis l'autorité fiscale devant le fait accompli en ne lui faisant pas part, contrairement à son obligation d'informer, de son entrée en liquidation le 29 août 2008. L'autorité fiscale n'avait dès lors d'autre choix que de lui appliquer le droit ordinaire pour la période fiscale 2008, la recourante ne pouvant prétendre de bonne foi à son bénéfice. Le principe de périodicité s'opposait par ailleurs à ce que la recourante puisse bénéficier du statut fiscal jusqu'au 28 août 2008.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, la Succursale demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, à titre principal, d'annuler l'arrêt de la Cour de justice, de constater que celle-ci a procédé à un établissement inexact des faits en relation avec la détermination du respect du statut fiscal du 10 mars 2008 pour l'impôt fédéral direct 2008 et de renvoyer le dossier à cette autorité pour instruction complémentaire sur ce point; subsidiairement, d'annuler l'arrêt de la Cour de justice, de constater qu'elle doit être imposée, pour l'impôt fédéral direct 2008, conformément au statut fiscal de succursale financière jusqu'au 28 août 2008, puis de manière ordinaire dès le 29 août 2008, et de renvoyer la cause à la Cour de justice dans le sens des considérants.

La Cour de justice persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration cantonale a déposé une réponse au recours et a conclu à son rejet. L'Administration fédérale des contributions s'est ralliée à la réponse de l'Administration cantonale et a conclu au rejet du recours. La recourante a déposé d'ultimes observations.

Considérant en droit :

1.

Le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF), par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte (cf. également l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct; LIFD; RS 642.11). Il a été déposé en temps utile compte tenu des fêtes et dans les formes requises (cf. art. 42 al. 1 et 2, 46 al. 1 let. b et art. 100 al. 1 LTF) par la recourante, contribuable et destinataire de l'arrêt attaqué, qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'elle a qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF).

2.

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF). En revanche, il n'examine la violation de droits

fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, conformément au principe d'allégation (cf. art. 106 al. 2 LTF). L'acte de recours doit alors, sous peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits et principes constitutionnels violés et préciser de manière claire et détaillée en quoi consiste la violation (cf. ATF 139 I 229 consid. 2.2 p. 232 et les références citées; 136 II 304 consid. 2.5 p. 314).

3.

L'examen du Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve de l'art. 105 al. 2 LTF, selon lequel le Tribunal fédéral peut rectifier ou compléter d'office les constatations de l'autorité précédente si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF. Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal de céans (art. 99 al. 1 LTF).

4.

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à juste titre que la Cour de justice a retenu que la recourante ne remplissait pas les conditions du ruling pour la période fiscale 2008 et qu'elle ne pouvait en conséquence pas s'en prévaloir en relation avec l'imposition du bénéfice qu'elle a réalisé durant cette période.

4.1. La recourante est la succursale de X. \_\_\_\_\_ SA, une société luxembourgeoise. Elle constitue fiscalement un établissement stable au sens de l'art. 51 al. 1 let. b LIFD. Cela implique l'existence d'un assujettissement à l'impôt en Suisse de X. \_\_\_\_\_ SA en raison de ce critère de rattachement économique, limité toutefois au bénéfice réalisé par son établissement stable en Suisse (cf. art. 52 al. 2 LIFD).

4.2. La recourante a bénéficié d'un statut fiscal de succursale financière depuis sa constitution. Ce statut, qui n'est pas prévu directement par la loi, découle d'une directive de l'Administration fédérale des contributions du 9 octobre 1991 adressée aux administrations cantonales de l'impôt fédéral direct. Il concerne les succursales suisses de sociétés étrangères qui ont pour but la fourniture de services financiers aux sociétés du groupe auquel elles appartiennent et qui, pour exercer leurs activités, reçoivent un financement interne du siège (capital de dotation). Si elles remplissent certaines conditions, ces succursales sont autorisées à porter en déduction de leur bénéfice un intérêt qui est censé avoir été payé au siège en contrepartie de la jouissance du capital de dotation ("intérêt notionnel").

En pratique, le statut de succursale financière est accordé par l'autorité fiscale par le biais d'un ruling (sur cette notion, cf. arrêts 2C\_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2 et les références citées; 2C\_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.1). 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 p. 520 et les références citées; arrêts 2C\_664/2013 du 28 avril 2014 consid. 4.2; 2C\_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.2).

5.

Invoquant l'art. 97 al. 1 LTF, la recourante se plaint d'arbitraire dans l'établissement arbitraire des faits et l'appréciation des preuves, en relation avec la réalisation des conditions prévues par le ruling du 10 mars 2008.

5.1. En vertu de cette disposition, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire (ATF 137 I 58 consid. 4.1.2 p. 62), et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 137 III 226 consid. 4.2 p. 234; 135 III 127 consid. 1.5 p. 129 s.). Lorsque la partie recourante s'en prend à l'appréciation des preuves et à l'établissement des faits, la décision n'est arbitraire que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a procédé à des déductions insoutenables (cf. ATF 137 III 226 consid. 4.2 p., 234; 136 III 552 consid. 4.2 p. 560; 134 V 53 consid. 4.3 p. 62). Conformément aux art. 42 al. 2 et 106 al. 2 LTF, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées (ATF 137 I 58 consid. 4.1.2 p. 62; 133 II 249 consid. 1.4.3 p. 254 s.). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (cf. ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; 137

I 58 consid. 4.1.2 p. 62; 137 II 353 consid. 5.1 p. 356).

5.2. En l'espèce, la recourante soutient que les juges précédents se sont fondés sur ses propres allégations selon lesquelles, après le 28 août 2008, elle ne remplissait plus la condition exigeant un bilan supérieur à 100 millions de francs, pour tenir pour établi qu'elle ne remplissait pas les conditions du ruling pour la période fiscale 2008. Elle soutient qu'elle n'évoquait par là que ses bilans postérieurs au 28 août 2008, alors que c'est le bilan moyen sur l'ensemble de la période fiscale qui serait déterminant pour l'application du ruling.

5.3. Le ruling du 10 mars 2008 prévoit que le statut de succursale financière s'appliquera à la recourante "pour autant qu'elle respecte les conditions cumulatives suivantes", à savoir (1) qu'elle présente un "total moyen du bilan minimum de CHF 100 millions" et (2) que "¾ du total moyen du bilan et ¾ de tous les rendements bruts concernent des activités de type financier". La recourante relève à juste titre que l'arrêt attaqué n'a pas du tout examiné si elle remplissait ces conditions cumulatives pour la période fiscale 2008. Pour affirmer néanmoins que ces conditions n'étaient pas réunies en 2008, les juges précédents se sont avant tout fondés sur le fait que l'entrée en liquidation le 29 août 2008 n'était, selon eux, pas compatible avec le statut de succursale financière, qui avait été accordé à la recourante "dans les strictes limites de son but" de financement de la division offshore pétrolière du groupe X. Un tel raisonnement ne peut être suivi. En effet, le fait que la recourante soit entrée en liquidation le 29 août 2008 ne constitue pas en soi un obstacle à l'application du ruling du 10 mars 2008 pour la période fiscale 2008, dans la mesure où le ruling énonce de manière claire les conditions cumulatives que la recourante devait remplir pour en bénéficier. Or, telles qu'elles sont rédigées, ces conditions n'excluent pas que le ruling demeure applicable en cas de liquidation, puisqu'elles tiennent uniquement à deux critères, à savoir la moyenne du bilan, d'une part, et l'intensité des moyens en capital et des rendements dévolus à l'activité de type financier, d'autre part. Considérer que le but de liquidation fait obstacle à l'application du ruling revient à ajouter une condition supplémentaire au ruling, ce qui heurte le principe de la confiance. Il en découle que la Cour de justice a procédé à un établissement arbitraire des faits en tenant pour établi que la recourante ne remplissait pas les conditions prévues par le ruling pour la période fiscale 2008 sans avoir examiné la réalisation des deux conditions précitées.

Un tel manquement est de nature à influencer sur le sort de la cause dans la mesure où s'il devait être établi que la recourante a rempli les conditions cumulatives prévues par le ruling pour la période fiscale 2008, elle devrait alors pouvoir en bénéficier et être imposée en conséquence pour cette période.

Le grief tiré de l'art. 97 al. 1 LTF est par conséquent fondé.

6.

Ce qui précède conduit à l'admission du recours sans qu'il y ait lieu d'examiner les autres griefs que formule la recourante à l'encontre de l'arrêt attaqué. La cause est renvoyée à la Cour de justice pour qu'elle examine si la recourante remplissait les deux conditions cumulatives prévues par le ruling pour la période fiscale 2008 et qu'elle statue sur cette base.

7.

La recourante obtenant gain de cause, elle n'a pas à supporter de frais judiciaires (art. 68 al. 1 LTF), qui seront mis à la charge du canton de Genève, dont les intérêts patrimoniaux sont en cause (art. 66 al. 4 LTF). La recourante a par ailleurs droit à des dépens (art. 68 al. 1 et 2 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis. L'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève du 24 juin 2014 est annulé et la cause lui est renvoyée pour instruction complémentaire dans le sens des considérants.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 7'000 fr., sont mis à la charge de la République et canton de Genève.

3.

La République et canton de Genève versera à la recourante une indemnité de 7'000 fr. à titre de dépens.

4.

Le présent arrêt est communiqué à la représentante de la recourante, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 2ème section, à l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 4 mai 2015  
Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Zünd

La Greffière : Vuadens