

Date de dépôt: 4 janvier 2007

Messagerie

Rapport

**de la Commission fiscale chargée d'étudier la pétition :
Désaccord fiscal de 140 millions entre le Pouvoir judiciaire et le
Département des finances découlant d'évaluations divergentes
quant à la nature des sociétés offshore du groupe Franck Muller**

RAPPORT DE LA MAJORITÉ

Rapport de M^{me} Janine Hagmann

Mesdames et
Messieurs les députés,

Lors de sa séance du 12 décembre 2006, la Commission fiscale a, sous la présidence de M. Alain Meylan, en présence de M. Stéphane Tanner, directeur de l'AFC, M^{me} Claire Vogt Moor, conseillère fiscale à l'AFC, et M^{me} Arlette Stieger, secrétaire adjointe au service juridique de l'AFC, examiné la pétition 1534 déposée le 23 janvier 2005 au Grand Conseil intitulée : « Désaccord fiscal de 140 millions entre le Pouvoir judiciaire et le Département des finances découlant d'évaluations divergentes quant à la nature des sociétés offshore du groupe Franck Muller ». M^{me} Mina-Claire Prigoni a tenu le procès-verbal.

Introduction :

Le droit de pétition est un droit constitutionnel fondamental. La loi 9164 (votée par ce Grand Conseil le 2 septembre 2005) modifiant la loi portant règlement du grand Conseil de la République et canton de Genève (B 1 01) (*Pétition*) stipule, en son article 171, alinéas 3 et 4 :

« Elles (les pétitions) sont renvoyées à la commission des pétitions sans discussion. Toutefois, cette dernière peut décider de les renvoyer à une autre commission saisie de l'objet auquel elles se rapportent. A l'unanimité, la commission peut décider souverainement de ne pas auditionner les pétitionnaires.

Le texte de la pétition est en principe joint au rapport »

Discussion :

Dans le strict respect de la loi, les commissaires de la Commission fiscale ont, à l'unanimité, renoncé à auditionner M. Frédéric Piguët, seul signataire de la pétition 1534. Le secret fiscal auquel l'AFC est tenu empêche d'obtenir des informations chiffrées sur la problématique soulevée par la pétition. Soucieux d'apprendre que l'AFC n'a pas négligé ce dossier, qu'elle a fait le travail qui lui incombe, les commissaires ont interrogé l'AFC sur la problématique des flux de transferts et de leur évaluation.

M. Tanner indique, à titre préliminaire, que dans cette affaire comme dans toutes les affaires qui sont traitées par l'AFC, l'AFC fait son travail. D'autre part, il évoque un sentiment assez mitigé par rapport à la séparation des pouvoirs, quant à qui alimente la presse et quant à d'autres personnes intéressées qui ont pu s'exprimer à différentes reprises sur cette affaire.

M. Tanner précise qu'en vertu du secret fiscal, il ne pourra se prononcer ni apporter quelque information que ce soit sur le dossier Franck Muller. Mais de manière générale, il explique que les entreprises qui présentent certains types de structures sont assez difficiles à traiter sur deux points : d'une part, en raison de la présence de la structure en Suisse et à l'étranger, et d'autre part, s'il y a présence à l'étranger, alors se pose la question du problème des prix de transferts. En effet, avant d'aller à l'extérieur du groupe, soit au niveau des fournisseurs ou des clients, il y a les relations intergroupes. En général, lorsqu'une entreprise possède une structure d'exportation, alors, deux problèmes risquent de se poser : le premier a trait à la substance de la structure en Suisse et à l'étranger, le second problème a trait au « transfer pricing ». Il s'avère que l'AFC est de plus en plus souvent confrontée à cette seconde problématique, qui touche non seulement des pays voisins tels que la France ou l'Allemagne, mais plus généralement les pays

du monde entier. Ce problème implique des éléments ainsi que des souverainetés fiscales différentes : l'AFC s'occupe de l'impôt cantonal, communal, et de l'IFD, tandis que l'administration fédérale des contributions s'occupe du problème de l'impôt anticipé. Or, lorsque l'on traite de la problématique du « transfer pricing », il y a nécessairement des problèmes d'impôt anticipé, des problèmes liés au droit international ou à des conventions de double imposition si elles existent ; ainsi, ce type de problématiques est très complexe, et lorsqu'un dossier présente ce degré de technicité, cela prend forcément du temps pour s'en occuper et l'AFC le fait avec sérénité. M. Tanner considère que contrairement aux autres personnes qui sont intervenues dans cette affaire parce qu'elles estimaient pouvoir le faire, tandis que M. Tanner ne le pouvait pas en vertu du secret fiscal, la force de l'AFC réside dans le fait qu'elle traite ce dossier de manière non passionnelle, et il précise que c'est de cette manière que les affaires doivent être gérées, et en particulier celles de l'AFC. Il souligne que le problème du dossier relève du fait qu'il est empreint d'une passion ainsi que d'une certaine spéculation. Lorsque des dossiers, mais également des chiffres circulent entre le Pouvoir judiciaire et l'AFC, alors se pose tout le problème de l'interprétation, de la spéculation, et de l'utilisation d'éléments que l'on croit connaître ou que l'on connaît effectivement. De manière générale, il lui semble qu'il faut toujours trier le bon grain de l'ivraie, et que le dérapage tient certainement de ce que ce principe n'a pas été respecté. Il indique regretter ce dérapage qui n'en a rendu que plus difficile l'instruction du dossier.

Enfin, il confirme que ce dossier est traité depuis deux ans en parfaite harmonie avec l'administration fédérale des contributions, et qu'il n'existe aucun groupe qui bénéficie de passe-droit fiscal auprès de l'AFC. Sans vouloir aller plus loin en vertu du secret fiscal, il termine en indiquant que le dossier est traité correctement, et à satisfaction

Pour remettre cette pétition dans son contexte, un commissaire rappelle que toute l'affaire est née d'un conflit entre deux partenaires dans une société, ce qui a donné lieu au dépôt d'une plainte pénale, sur la base de laquelle la justice s'est saisie d'un dossier : naturellement ce dossier, déroulé dans un contexte extrêmement explosif, a donné lieu à des dénonciations. Il est précisé également que lorsque le parquet investigue sur des faits de ce genre, c'est la version la plus défavorable qui est retenue, de manière à vérifier si elle est avérée et c'est précisément dans ce contexte qu'il y a eu des fuites d'informations. Toute l'affaire s'est actuellement apaisée, le volet conflictuel a disparu ; finalement, la pétition 1534 apparaît comme la grêle après la vendange. Sauf à faire preuve de défiance à l'égard de l'AFC, il est

proposé, sur la base des explications qui ont été données, de classer la pétition.

M. Tanner désire compléter les propos qu'il a tenus et donner une image positive de son administration en indiquant que la dernière affaire jugée par le Tribunal fédéral en matière de domiciliation en Suisse de sociétés basées à l'étranger est une affaire genevoise : après deux ou trois ans de traitement du dossier, l'AFC a eu la conviction que la direction effective d'un groupe important était effectivement à Genève et le Tribunal fédéral a adhéré à cette position. M. Tanner considère que ce cas d'école démontre que l'AFC se bat sur ce genre de dossier.

En l'occurrence, le pétitionnaire demande principalement de faire la lumière sur des éléments à propos desquels la commission ne peut obtenir d'informations. Cette dernière suggère donc de classer la pétition, tout en rappelant au pétitionnaire que, s'il désire obtenir plus d'informations, il est libre d'utiliser d'autres voies. Les commissaires, eux, se contentent des éléments de réponses obtenus.

Vote

Fort des explications fournies par le Département des finances, le président met aux voix le classement de la pétition 1534.

Un commissaire (S) demande le dépôt de la pétition sur le bureau du Grand Conseil. Cette proposition est refusée par :

Pour : 2 (2 S) ; Contre : 8 (2 Ve, 1 PDC, 2 R, 3 L), Abstentions : 1 (1 MCG).

Le président met aux voix la proposition consistant à classer la pétition 1534

La proposition consistant à classer la pétition 1534 est acceptée par :

Pour :	8 (2 Ve, 1 PDC, 2 R, 3 L)
Contre :	1 (1 S)
Abstentions :	2 (1 MCG, 1 S)

Le classement de la pétition 1534 est approuvé.

Un commissaire (S) se réserve la possibilité de déposer un rapport de minorité. Pour rappel, l'article 172 , alinéa 2, de la loi 9164 stipule :

La proposition de classement qui n'est pas assortie d'un rapport de minorité ne donne pas lieu à un débat à moins que dix députés ne proposent l'un des trois autres modes de traitement de la pétition.

La majorité des membres de la Commission fiscale vous recommande, Mesdames et Messieurs les députés, de classer la pétition 1534.

Pétition (1534)

Désaccord fiscal de 140 millions entre le Pouvoir judiciaire et le Département des finances découlant d'évaluations divergentes quant à la nature des sociétés offshore du groupe Franck Muller

Mesdames et
Messieurs les députés,

Je demande l'ouverture d'une enquête approfondie sur la manière dont le *Département des finances* a géré l'affaire précitée.

Exposé des faits

M^{me} Martine Brunshawig Graf part du principe que les sociétés offshore du groupe *Franck Muller Watchland* ont une activité réelle, ce qui lui permet d'estimer la dette fiscale du groupe à un montant avoisinant les 60 millions de F. Sa réponse du 17 mars montre qu'elle envisage uniquement ce cas de figure. En revanche, tout porte à croire que, selon le juge d'instruction Schmid, les sociétés étrangères du groupe sont des sociétés offshore sans substance réelle. En effet :

- dans un article publié par *Le Temps* du 10 mars 2005 [Annexe 1], il est précisé : « *Après avoir épluché les comptes et échangé leurs informations avec le juge d'instruction en charge de la procédure pénale ouverte il y a plus d'une année, les contrôleurs fiscaux ont estimé que le groupe devait 200 millions de francs répartis sur quatre exercices (1999 à 2003)* » ;
- il est expressément mentionné dans cet article que « *les bénéfices réalisés en Angleterre sont défiscalisés à Genève et partent sur des sociétés offshore avant d'atterrir en partie, toujours de manière non déclarée, dans la poche des actionnaires* » ;
- enfin, le juge d'instruction Schmid confirme qu'il « *examine encore les implications pénales de ces structures qui permettent d'exporter la quasi-totalité des bénéfices* ».

Dans son ouvrage *Droit fiscal suisse*, le professeur Xavier Oberson écrit : « *les personnes morales sont assujetties de façon illimitée à l'impôt lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective en Suisse, respectivement dans le canton (...). La primauté revient au critère de*

l'administration effective. Telle est du reste la solution appliquée dans les rapports intercantonaux (ATF 76 I 12) et en droit fiscal international. La détermination du lieu de l'administration effective s'effectue à l'aide d'indices parmi lesquels on peut citer : la résidence des organes directionnels de la société ; l'endroit où les décisions importantes de la société sont prises ; le lieu où les opérations de gestion (comptabilité, correspondance) s'effectuent, voire celui où les documents sont conservés. »¹

M^{me} Brunschwig Graf n'entre pas dans ces considérations. Or, les déclarations publiques du juge d'instruction Schmid et les autres éléments ci-dessus laissent entendre à tout lecteur attentif qu'il considère les sociétés offshore du groupe comme des « coquilles vides ». Une différence de 140 millions quant à l'estimation d'une dette fiscale ne peut raisonnablement avoir aucune autre explication.

J'ajoute que, à partir du moment où il y a fraude fiscale, et selon la jurisprudence du *Tribunal fédéral*, les autorités fiscales peuvent ignorer l'existence des sociétés offshore et taxer l'intégralité des profits². Lorsque la situation fiscale relève d'un cas exceptionnel – et des fraudes graves relevant du code pénal sont de cette nature – l'intégralité des bénéfices d'un groupe devrait être taxée à Genève.

Questions

Une entreprise peut-elle obtenir que le statut de ses sociétés offshore soit dissimulé au nom de la défense de l'emploi alors qu'elle appartient à un secteur de l'économie genevoise connu pour ses marges élevées et ses bénéfices considérables? Que vont penser les personnes, familles et entreprises du canton qui font face à des difficultés financières croissantes si le désaccord résumé ci-dessus n'est pas aplani par une enquête indépendante?

Demande

Considérant : 1° un désaccord connu de tous entre le *Pouvoir judiciaire* et le *Département des finances* à propos de la nature des sociétés du groupe *Franck Muller Watchland* ; 2° le montant considérable en jeu ; 3° le respect dû au principe de séparation des pouvoirs : je demande à Mesdames et Messieurs les députés l'ouverture d'une enquête sur la manière dont le *Département des finances* applique la loi fiscale dans les cas où il y a évasion

¹ Oberson Xavier, *Droit fiscal suisse*, 2^e édition, Helbing & Lichtenhahn, 2002, pages 171-172, chiffre 10. [Annexe 2]

² Cf. Oberson Xavier, *ibid.*, chiffre 8.

fiscale par le biais de société(s) constitutive(s) de domicile factice, et dans le cas présent, je demande instamment le déclenchement d'une *enquête parlementaire* ou d'une *enquête de la commission de contrôle de gestion* afin de savoir si des pressions ont été exercées sur les fonctionnaires du *Département des finances* pour ne pas analyser le statut réel – selon le critère de **l'administration effective** – des sociétés du groupe *Franck Muller Watchland*.

N.B. : 1 signature
M. Frédéric Piguet
16b rte de Jussy
1226 Thônex

Annexes mentionnées

IMPÔTS • Selon un premier calcul des contrôleurs, le groupe Franck Muller devrait quelque 200 millions de francs

Ardoise fiscale: grosse négociation entre un groupe horloger et l'Etat de Genève

Franck Muller Watchland, sis à Genévo et paré au premier plan de l'actualité lors de la dispute entre Franck Muller lui-même et son associé Varian Simakes, a de gros soucis en matière d'impôts. Depuis plus de deux mois, le groupe est en négociation avec le Département des finances pour réduire l'ardoise fiscale. Après avoir réglé les comptes

et échangé leurs informations avec le juge d'instruction en charge de la procédure pénale ouverte il y a plus d'une semaine, les contrôleurs fiscaux ont estimé que le groupe devait 200 millions de francs répartis sur quatre exercices (1999 à 2003). Dans la négociation, le débat porte notamment sur le prix du transfert qui se réfère à des transactions internes

entre des sociétés du même groupe, soit, dans le cas du groupe horloger, entre l'entreprise genevoise et des sociétés basées à Londres.

Aujourd'hui, la bataille entre spécialistes du droit fiscal et agents du fisc arrive sur la place publique et devrait avoir une interpellation déposée par la députée socialiste Laurence Fehlmann Ruelle qui travaie avec des informations

selon lesquelles «la somme aurait été revue à la baisse pour atteindre 60 millions de francs». Chef du Département des finances, Martin Bruschwig Graf répondra le 17 mars. Pour l'heure, elle déclare au *Temps* que ces examens de demande d'allègements fiscaux ou de remise de dette fiscale ne peuvent être approuvés à des cascadés fiscales. **Page 11**

GENÈVE • Une interpellation a été déposée devant le Grand Conseil afin de savoir si le Département des finances entendait faire une faveur au fabricant de montres

• Selon le premier calcul des contrôleurs, la société Watchland devrait quelque 200 millions au fisc. De quoi éponger le déficit annuel du canton

L'Etat de Genève devra s'expliquer sur la transaction fiscale qui le négocie avec le groupe Franck Muller

Fait Marouer

Il y a des querelles dont les conséquences ne s'effacent pas aussi facilement. Ainsi, la reconciliation publique entre Varian Simakes et Franck Muller n'aura pas suffi à mettre un terme à la procédure pénale ouverte il y a plus d'une année, ni à dissiper l'incerté accusé sorti par l'administration fiscale aux opérations de la société horlogère.

En fait, Franck Muller Watchland SA, dont le siège social est à Genévo, a de gros soucis en matière d'impôts. Après négociation de deux mois avec le Département des finances pour réduire le montant de ses arriérés et échapper à une amende colossale.

Interpellation urgente

Des rumeurs sur ces tractations forcenées sociales ont tenu le milieu politique. Le 17 février dernier, la députée socialiste Laurence Fehlmann Ruelle a déposé une interpellation urgente devant le Grand Conseil afin d'obtenir des explications sur l'octroi d'éventuels cadeaux fiscaux indus. «J'ai reçu des informations selon lesquelles le groupe Franck Muller devrait selon un premier calcul plus de 200 millions de francs et que cette somme avait été revue à la baisse pour atteindre quelque 60 millions. A l'heure où le budget impose à tout le monde de se serrer la ceinture, cette manière de revenir est étonnante pour ne pas dire révolutionnaire, relate la députée.

Rappelons que l'attention s'est portée en 2003 sur la pratique genevoise - qui exploite près de 500 personnes - à l'initiative de Franck Muller lui-même. A l'époque, il en-



Varian Simakes dirige le groupe horloger genevois.

GENÈVE, DÉCEMBRE 2004

tendait en découler avec son associé Franck Muller. Le créateur des montres de luxe clairement alors que la révélation des irrégularités connues par les actionnaires avait de quoi faire sauter la République. Au menu de ses accusations macabres: le montage de sociétés destinées à ne pas payer d'impôts.

Les dangers de cette structure avaient d'ailleurs été pointés par un rapport du réviseur PricewaterhouseCoopers: «Il apparaît que certaines opérations pourraient engendrer un risque fiscal au niveau de un ou plusieurs états du groupe. Ces risques potentiels sont notamment liés à la structure de distribution des produits ainsi qu'au prix de trans-

fert entre les sociétés du groupe. Nous comprenons qu'aucune provision en relation avec ces risques fiscaux n'est envisagée dans les comptes annuels de la société.»

Rendicques réalisés à Londres

Des risques qui semblent bien se matérialiser. Après avoir épluché la comptabilité durant plusieurs mois et échangé leurs informations avec le juge d'instruction en charge du dossier pénal, les contrôleurs ont estimé que le groupe devait 200 millions de francs répartis sur quatre exercices (1999 à 2003). En substance, l'administration aurait mis en évidence que l'entreprise



Franck Muller a fait son retour en octobre 2004 comme consultant et administrateur.

GENÈVE, JANVIER 2004

vend les montres à prix coûtant à des sociétés basées à Londres, lesquelles les revendent ensuite plus cher aux distributeurs étrangers.

Les bénéfices réalisés en Angleterre sont distribués à Genève et partent sur des sociétés offshore avant d'être «il parait», toujours de manière non déclarée, dans la poche des scionnaires. «On est bien dans cet ordre de grandeur», évoque en son côté le juge d'instruction Jean-Benoît Schenel en évoquant les chiffres cités plus haut. «À mon niveau, j'examine encore les implications pénales de ces structures qui consistent à exporter la quasi-totalité des bénéfices, ajoute le magistrat. Non sans rappeler que l'utilisa-

tion de titres faux ou interactifs par le contribuable dans le but de commettre une soustraction d'impôts est aussi un délit.

Un problème d'évaluation

Dans le monde de ce que les spécialistes appellent l'ingénierie fiscale, les choses ne sont jamais simples. Ainsi, le prix de transfert, qui se réfère à des transactions internes entre sociétés du même groupe, est une notion délicate lorsque les transactions sont transparentes, négociées, et que les entités basées à l'étranger ne sont pas des «coquilles vides». C'est un domaine relativement nouveau pour les entreprises suisses, relève Me Xavier Obregon,

qui représente Watchland face à l'administration fiscale.

En l'état des négociations, l'avocat ne souhaite pas s'exprimer sur le montant des transactions avec le Département. Il précise toutefois que celles-ci se passent «strictement». De manière générale, et spécialement du droit fiscal, souligne que les accords sur le prix de transfert portent sur la valeur qu'il faut donner au produit vendu plutôt que son généré, dans le cas contraire, le fait opérer logiquement pour le montant le plus élevé afin de conserver sa part du gâteau. Il s'agit donc essentiellement d'un problème d'évaluation, qui n'aurait rien à voir avec une fausse manœuvre avec le fisc. Enfin, Me Obregon relève le risque de l'absence de certaines entités d'employer pour définir la réduction des arriérés dans ce dossier.

Les intérêts de l'Etat

Martine Bruschwig Graf, magistrat chargée des Finances, devrait répondre lors du débat du 17 mars prochain à l'interpellation de la députée socialiste. En attendant, Laurence Fehlmann Ruelle ne cache pas son malaise: «Le Conseil d'Etat a pris des mesures pour juger le déficit du canton, qui se trouve cette année à 290 millions. On n'hésite pas à diminuer les prestations aux handicapés, à reporter les charges sur les communes, à s'aligner sur Bern et couper dans l'aide sociale. Comme terme de la situation précaire des finances publiques et de la confiance déclinée à la population, il faudra nous persuader que les intérêts de la collectivité et l'obligation de travailler ont bien été définies par le Conseil d'Etat. La seule manière d'une part de remplir ne suffira pas à nous convaincre.»

Martine Bruschwig Graf poursuit la transparence et réfute toute idée de «cadeau fiscal»

La patronne du Département genevois des finances rappelle quelques règles en matière de fiscalité.

Le Temps: Quelle est la règle en matière de prix de transfert et jusqu'à une société peut-elle pousser l'optimisation fiscale?

Martine Bruschwig Graf: La règle du point de vue fiscal est que les prix de transfert

doivent respecter les conditions du marché comme si l'agissait d'opérations entre tiers. Il n'y a pas d'exception à ce principe. En revanche, dans le cadre de l'optimisation fiscale, une entreprise est tout à fait libre de choisir une partie de ses activités à l'étranger. Il est aussi courant que des groupes internationaux regroupent certaines activités, notamment la fabrication, pour une raison du monde ou sein d'une seule société. Les autorités fiscales valident alors un respect des règles applicables en matière de répartition internationale, y compris en ce qui concerne les éventuels prix de transfert.

«-Comment se fait-il que le fisc ne soit pas alerté lorsque la société déclare un chiffre d'affaires important mais peu de bénéfices imposables?»

«-Ceux qui cherchent à frauder le fisc agissent de façon à ce que la soustraction ne se détecte pas à la simple analyse de la déclaration d'impôts et des états financiers.»

«-Comment se fait-il que le fisc ne soit pas alerté lorsque la société déclare un chiffre d'affaires important mais peu de bénéfices imposables?»

«-Ceux qui cherchent à frauder le fisc agissent de façon à ce que la soustraction ne se détecte pas à la simple analyse de la déclaration d'impôts et des états financiers.»

d'indices suffisants qu'elle procède à des contrôles plus approfondis et qui elle est en mesure de déceler, le cas échéant, des infractions aux lois fiscales. L'importance du chiffre d'affaires ne constitue d'ailleurs pas, à elle seule, un indice de soustraction fiscale.

«-Une interpellation urgente a été déposée au Grand Conseil concernant l'usage de sociétés qui succèdent d'éventuels investisseurs fiscaux. Quel est votre réponse à ce sujet?»

«-La politique du Conseil d'Etat est transparente et les rapports annuels de gestion contiennent compte des allègements consentis. Le travail de l'administration fiscale consiste à fiscaliser l'investissement induit par les activités qui se déroulent sur notre canton. Ce principe est pris en compte lors de l'agencement d'activités nouvelles et via de l'oc-

trois d'éventuels allègements fiscaux comme lors de l'examen d'une demande de réduction de dette fiscale, totale ou partielle. Il n'accuse, ces procédures ne peuvent être approuvées à des cascadés fiscales.»

«-Quel intérêt préside encore pour le canton des sociétés qui veulent payer le minimum d'impôts?»

«-Si des sociétés se voient de ne vouloir payer que le minimum et qu'elles le peuvent, elles satisfont à leurs obligations. La mission de l'administration fiscale consiste à fiscaliser l'investissement et à évaluer le bénéfice des entreprises. On peut aussi, dans des cas d'espèce, mesurer l'impact fiscal des sociétés à l'une des postes de travail et de la masse salariale de leurs employés imposables à Genève.»

Propos recueillis par P.A.M.

Théorie et pratique du droit

Xavier Oberson

Professeur ordinaire de droit fiscal à l'Université de Genève.
Avocat. Juge à la Commission fédérale de recours en matière
de contributions.

Droit fiscal suisse

2^e édition entièrement remaniée



CA/CH
549
OBER
2002

BFDA 47255



Helbing & Lichtenhahn
Genève · Bâle · Munich

ANNEXE 2

dique imposables selon l'art. 11 LIFD, sont assimilées aux personnes morales dont elles se rapprochent le plus de par leur forme juridique ou leur structure effective (art. 49 al. 2 LIFD; voir aussi 20 al. 2 LHID; 1 al. 4 LIPM). Nous avons déjà relevé que, bien que la question soit controversée (voir *supra* § 6 n. 48), la société de personnes doit être considérée comme étrangère en fonction de la *résidence* de l'associé concerné. Il en découle que la règle de l'art. 11 LIFD ne s'applique qu'aux associés qui se trouvent à l'étranger et non aux associés résidant en Suisse.

4 Cette règle introduit un nouveauté en soumettant au régime des personnes morales, notamment, les sociétés commerciales étrangères sans personnalité juridique qui sont assujetties en Suisse en vertu d'un rattachement *économique*. Sont notamment concernés par cette norme les «*Offenen Handelsgesellschaften*» allemandes, les sociétés en nom collectif françaises et les «*partnerships*» anglais (Agnér/Jung/Steinmann, n. 8 ad art. 49 LIFD).

5 En pratique, pour définir le régime applicable à l'entité étrangère, il convient de distinguer. Dans la mesure où celle-ci déploie en Suisse une activité commerciale, les normes des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives seront applicables (taux d'imposition, calcul de l'impôt dans le temps). Par contre, la simple détention de biens en Suisse, notamment la propriété immobilière, devrait déclencher l'application des règles relatives aux autres personnes morales (Agnér/Jung/Steinmann, n. 8 ad art. 49 LIFD). Ainsi, une communauté étrangère de personnes peut, en raison de son activité purement administrative, être assimilée à une autre personne morale (association, fondation et autre) et, partant, imposable au taux de 4,5% sur son bénéfice (Agnér/Digeronimo/Neuhauss/Steinmann, n. 10 a ad art. 49). Une telle distinction n'est pas forcément aisée. Par exemple, à l'époque de l'AIFD, il est intéressant de noter que les établissements liechtensteinois ont été assimilés à des sociétés de capitaux et non à des fondations (Archives 41, 182).

6 En principe, les **fonds de placement** n'ont pas la personnalité morale et ne sont pas des sujets fiscaux à part entière (art. 2 LFP). Toutefois, à titre exceptionnel, le droit fiscal assimile à des personnes morales les fonds de placement qui possèdent des *immeubles en propriété directe*, au sens de la loi fédérale sur les fonds de placement (art. 49 al. 2 LIFD; 20 al. 1 LHID; 1 al. 3 LIPM). Dans cette éventualité, le fonds est soumis à l'impôt sur le bénéfice (art. 72 LIFD) et non à l'impôt sur le capital (art. 32 LIPM). Cette réglementation *a priori* surprenante s'explique notamment en raison des problèmes de répartition intercantonale de l'imposition des revenus et de la fortune des fonds détenant directement des immeubles que posait l'ancien système (Message sur l'harmonisation fiscale, p. 68 ss).

7 En revanche, les autres sociétés de droit suisse qui n'ont pas la personnalité morale (sociétés simples, sociétés en commandite simple ou sociétés en nom collectif) ne sont pas des sujets fiscaux. Seuls les associés sont assujettis sur la

part de revenu et de fortune qui leur revient de leur participation dans ces entités (art. 18 LIFD; 3 LIPP IV).

8 En général, l'existence d'une personne morale constituée valablement sous l'angle du droit civil est reconnue en droit fiscal, même si elle est dominée par une seule personne. Cette règle trouve ses limites lorsque les conditions de l'évasion fiscale sont réalisées. La jurisprudence a ainsi admis que les autorités fiscales peuvent exceptionnellement ignorer l'existence d'une personne morale, lorsque cette dernière a été constituée aux seules fins d'échapper à l'impôt et que son existence soit artificielle, le contribuable ayant conservé la propriété économique de la société (Archives 51, 497, 35, 466 = RDAF 1968, 77).

9 Dans un arrêt important, mais heureusement isolé, le Tribunal fédéral s'est écarté de la théorie de l'évasion fiscale pour appréhender auprès de la société mère sise en Suisse le gain en capital réalisé par sa filiale panaméenne. Notre Haute Cour a estimé que la filiale avait en réalité agi en tant que **mandataire** et, partant, la société mère était tenue de comptabiliser le gain réalisé «*offshore*» sur la base de l'art. 400 CO (Archives 65, 51 = StE 1995 B 72.11 no 3; voir aussi Oberson X, in: Journée 1995 de droit bancaire et financier, Berne 1995, p. 97 ss). Cet arrêt, critiqué en doctrine (voir Neuhäus 1996; Hühn/Waldburger II, § 17 n. 18 et les nombreuses références citées), ouvre la porte à une sorte de fiscalité des groupes transfrontières que le Tribunal fédéral a pourtant rejetée dans d'autres arrêts (voir notamment ATF 110 Ib 127).

III. L'assujettissement illimité

A. Conditions

10 Les personnes morales sont assujetties de façon illimitée à l'impôt lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective en Suisse, respectivement dans le canton (art. 50 LIFD; 20 al. 1 LHID; 2 LIPM). Le **siège social** est indiqué généralement dans les statuts et inscrit au Registre du Commerce. La portée réelle de l'alternative légale entre siège et administration effective manque de clarté. Selon certains, comme il ne peut y avoir qu'un lieu de rattachement personnel déclenchant l'assujettissement illimité, le rattachement au lieu de l'administration effective ne peut se faire que dans le cas où le siège statutaire serait purement fictif (Ryser/Rolli, p. 36). À notre sens, la primauté revient plutôt au critère de l'administration effective (du même avis, Reymond 1992/93, p. 348). Telle est du reste la solution appliquée dans les rapports intercantonaux (ATF 76 112) et en droit fiscal international. La détermination du lieu de l'administration effective s'effectue à l'aide d'*indi-*

ces parmi lesquels on peut citer: la résidence des organes directionnels de la société; l'endroit où les décisions importantes de la société sont prises; le lieu où les opérations de gestion (comptabilité, correspondance) s'effectuent, voire celui où les documents sont conservés.

B. Conséquences

- 11 L'assujettissement illimité a pour effet de soumettre l'ensemble des bénéfices et du capital de la société à l'impôt en Suisse, respectivement dans le canton, à l'exception des entreprises, établissements stables et immeubles situés à l'étranger (art. 52 al. 1 LIFD; 4 LIPM).
- 12 En principe, le bénéfice et le capital imposables sont **répartis** dans les relations internationales en conformité avec les règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 52 al. 3 première phrase LIFD; 4 al. 3 LIPM). En conséquence, la méthode de répartition *indivisible* (quotas-parts) sera applicable pour les établissements stables à l'étranger (comp. *infra* § 21 n. 23 ss). Le bénéfice net total de l'entreprise est alors réparti en fonction d'une clé de partage (résultats découlant de la comptabilité, ou autres éléments comme le chiffre d'affaires, les facteurs de production (travail/capital). On déroge toutefois à ce principe lorsque l'entreprise ou l'établissement stable à l'étranger réalise des *pertes* (art. 52 al. 3 deuxième phrase LIFD; voir *infra* n. 15 ss). Dans cette hypothèse, c'est la méthode *directe* (objective) qui s'applique (Oberson, Droit fiscal international, § 5 n. 140). L'entreprise est alors traitée de façon autonome et indépendante. Il en va de même pour la répartition des bénéfices afférents aux immeubles à l'étranger.
- 13 En droit fédéral, jusqu'au 31 décembre 1997, les personnes morales étaient soumises à un **taux** d'imposition progressif. Le taux d'imposition frappant les éléments imposables en Suisse devait alors correspondre à celui qui était appliqué sur la totalité du bénéfice et du capital de la société (système du taux global). Cette règle devient superflue à partir du 1^{er} janvier 1998, pour les sociétés de capitaux et coopératives, ainsi que les associations, fondations puisqu'un taux d'imposition proportionnel fixe est désormais applicable (voir *infra* § 10 n. 97 ss). Partant, l'art. 53 LIFD a été abrogé. Un taux proportionnel fixe s'applique également aux fonds de placement détenant des immeubles en propriété directe, depuis le 1^{er} janvier 2000.
- 14 En droit cantonal genevois, l'article 5 al. 1 LIPM prévoit que le taux frappant les éléments imposables en Suisse correspond à celui qui serait appliqué sur la totalité du bénéfice et du capital de la société (système du taux global). Depuis le 20 février 2000, cette règle est devenue superflue pour les sociétés de capitaux et coopératives puisqu'un taux d'imposition proportionnel fixe de 10 % leur est désormais applicable (auquel s'ajoutent les centimes addi-

tionnels cantonaux et communaux) (art. 20 LIPM). En revanche, cette disposition s'applique encore aux associations, fondations, fonds de placement et autres personnes morales qui sont imposés à des taux variables s'échelonnant entre 5 et 10 % du bénéfice net (art. 25 LIPM)

15 En droit fédéral, le traitement fiscal des **pertes** réalisées par des établissements stables à l'étranger a évolué.

16 Une première étape correspond à la phase initiale de mise en œuvre de la LIFD (entre 1995 et 1997). Dans cette période, le système était identique à celui applicable aux personnes physiques (voir *supra* § 6 n. 10). En conséquence, lorsque des pertes subies par un établissement stable à l'étranger d'une société suisse avaient servi à compenser des revenus obtenus en Suisse et que l'établissement stable étranger enregistrerait des gains au cours des 7 années qui suivent, il fallait alors procéder à une *révision* de la taxation initiale, à concurrence du montant des gains compensés auprès de l'établissement stable, dans ce cas, la perte subie par l'établissement étranger n'était prise en considération *a posteriori* que pour déterminer le taux de l'impôt en Suisse (art. 52 al. 3 2^e et 3^e phrases aLIFD).

17 Une seconde étape, applicable dès le 1^{er} janvier 1998, simplifie considérablement le traitement fiscal des pertes subies par des **établissements stables** à l'étranger (art. 52 al. 3 et 4 LIFD). Comme auparavant, les pertes provenant d'établissements stables à l'étranger peuvent être déduites, mais uniquement dans la mesure où elles n'ont pas déjà été utilisées dans l'Etat de l'établissement. En outre, si l'établissement stable étranger enregistre des gains au cours des 7 années qui suivent, le montant des gains compensés auprès de l'établissement stable est alors imposable *dans l'année* de réalisation du gain. Avec l'adoption d'un taux d'imposition proportionnel, le législateur a ainsi pu abandonner la procédure complexe de révision de la taxation initiale qui demeure toutefois applicable aux entreprises exploitées par des personnes physiques. De même, il n'est plus nécessaire de prendre en considération *a posteriori* la perte de l'établissement pour déterminer le taux imposable. Au surplus, les pertes provenant d'**immeubles** stables à l'étranger ne peuvent être prises en considération que si l'entreprise exploite un établissement stable dans l'Etat en question (art. 52 al. 3^e phrase LIFD).

18 Les *cantons* sont libres de tenir compte, comme ils l'entendent, des pertes subies par des établissements stables à l'étranger. Le **droit genevois** semble appliquer le même régime que le droit fédéral, avant la refonte de 1998 (art. 4 al. 4 LIPM). Cette disposition n'est toutefois pas claire, en ce sens qu'elle prévoit que lorsqu'un établissement stable à l'étranger réalise des bénéfices au cours des 7 années qui suivent l'utilisation par une personne morale, ayant son siège dans le canton, d'une perte subie à l'étranger par cet établissement, la perte précédemment déduite «est réintégré» dans le bénéfice de la per-

Date de dépôt : 9 janvier 2007

Messagerie

RAPPORT DE LA MINORITÉ

Rapport de M. Alberto Velasco

Mesdames et
Messieurs les députés,

Le citoyen, auteur de cette pétition, demande l'ouverture d'une enquête approfondie sur la manière dont le *Département des finances* a géré l'affaire concernant le désaccord fiscal de 140 millions entre le Pouvoir judiciaire et le Département des finances découlant d'évaluations divergentes quant à la nature des sociétés offshore du groupe Franck Muller

En effet, dans l'exposé des faits, le pétitionnaire nous indique que M^{me} Martine Brunschwig Graf est partie du principe que les sociétés offshore du groupe *Franck Muller Watchland* ont une activité réelle, ce qui lui permettait d'estimer la dette fiscale du groupe à un montant avoisinant les 60 millions de francs.

Par ailleurs, selon le juge d'instruction Schmid, les sociétés étrangères du groupe sont des sociétés offshore sans substance réelle, et le pétitionnaire de citer les informations suivantes parues dans un média romand :

- dans un article publié par *Le Temps* du 10 mars 2005 [Annexe 1], il est précisé : « *Après avoir épluché les comptes et échangé leurs informations avec le juge d'instruction en charge de la procédure pénale ouverte il y a plus d'une année, les contrôleurs fiscaux ont estimé que le groupe devait 200 millions de francs répartis sur quatre exercices (1999 à 2003)* » ;
- il est expressément mentionné dans cet article que « *les bénéfices réalisés en Angleterre sont défiscalisés à Genève et partent sur des sociétés offshore avant d'atterrir en partie, toujours de manière non déclarée, dans la poche des actionnaires* » ;

et l'on nous informe que le juge d'instruction Schmid confirme qu'il « examine encore les implications pénales de ces structures qui permettent d'exporter la quasi-totalité des bénéfices ».

- Une information qui, pour le bétien en la matière qu'est le rapporteur de minorité, semble intéressante, c'est l'indication faite par le professeur Xavier Oberson dans son ouvrage *Droit fiscal suisse*, qui écrit: « *Les personnes morales sont assujetties de façon illimitée à l'impôt lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective en Suisse, respectivement dans le canton (...). La primauté revient au critère de l'administration effective.* »

Malgré le fait que M^mc Brunschwig Graf n'entre pas dans ces considérations, les déclarations publiques du juge d'instruction Schmid et les autres éléments ci-dessus laissent entendre qu'il considère les sociétés offshore du groupe comme des « coquilles vides ».

Donc, pour le pétitionnaire, une différence de 140 millions quant à l'estimation d'une dette fiscale ne peut raisonnablement avoir aucune autre explication.

Si la fraude fiscale était avérée, il semble que selon la jurisprudence du *Tribunal fédéral*, les autorités fiscales peuvent ignorer l'existence des sociétés offshore et taxer l'intégralité des profits³. Lorsque la situation fiscale relève d'un cas exceptionnel - et des fraudes graves relevant du code pénal sont de cette nature - l'intégralité des bénéfiques d'un groupe devrait être taxée à Genève.

Ces éléments sont à nos yeux importants pour que cette pétition soit renvoyée au Conseil d'Etat afin que la lumière sur ces divergences soit faite ou à la limite un dépôt sur le bureau du Grand Conseil eu égard au interrogations soulevées par le citoyen pétitionnaire.

Ensuite les questions qui sont posées méritent un autre traitement que le simple classement proposé par la majorité de la commission !

Ce citoyen demande à son administration, et son droit et à la limite son devoir, si une entreprise peut obtenir que le statut de ses sociétés offshore soit dissimulé au nom de la défense de l'emploi, alors qu'elle appartient à un secteur de l'économie genevoise connu pour ses marges élevées et ses bénéfiques considérables. Et de relever que partant de ce fait, que vont penser les personnes, familles et entreprises du canton qui font face à des difficultés financières croissantes si le désaccord résumé ci-dessus n'est pas aplani par une enquête indépendante?

³ Cf. Oberson Xavier, *ibid.*, chiffre 8.

Considérant les éléments ci-dessus le pétitionnaire demande, aux députés que nous sommes, l'ouverture d'une enquête sur la manière dont le *Département des finances* applique la loi fiscale dans les cas où il y a évasion fiscale par le biais de société(s) constitutive(s) de domicile factice.

Ensuite pour le cas qui nous occupe, il demande instamment le déclenchement d'une *enquête parlementaire* ou d'une *enquête de la Commission de contrôle de gestion* afin de savoir si des pressions ont été exercées sur les fonctionnaires du *Département des finances* pour ne pas analyser le statut réel – selon le critère de **l'administration effective** – des sociétés du groupe *Franck Muller Watchland*.

Ces questions sont suffisamment pertinentes pour qu'une réponse à ses interrogations lui soient données par le Conseil d'Etat.

Lors de nos travaux, le président du département nous a indiqué qu'il était difficile d'auditionner la personne incriminée et qu'au surplus, en vertu du secret fiscal auquel l'AFC est tenue, il n'est pas possible d'obtenir des informations chiffrées au sujet de ce que la pétition demande. Et de suggérer de traiter la pétition en envoyant une lettre signée de la présidence de la commission au pétitionnaire, en y expliquant les raisons pour lesquelles sa demande ne peut pas recevoir de réponse fiscale.

Comme l'a indiqué de manière pertinente un commissaire, rien n'empêchait la commission de renvoyer cette pétition au Conseil d'Etat puisqu'il n'incombe pas à une commission parlementaire de posséder toutes ces informations.

A la suite de demandes insistantes des commissaires, le département a tenu à préciser qu'en vertu du secret fiscal, il ne pourra se prononcer ni apporter quelque information que ce soit sur le dossier Franck Muller. Il considère que, contrairement aux autres personnes qui sont intervenues dans cette affaire parce qu'elles estimaient pouvoir le faire, le département ne le pouvait pas en vertu du secret fiscal et que la force de l'AFC réside dans le fait qu'elle traite ce dossier de manière non passionnelle, en précisant que c'est de cette manière que les affaires doivent être gérées, et en particulier celles de l'AFC. Il souligne que lorsque des dossiers, mais également des chiffres circulent entre le Pouvoir judiciaire et l'AFC, alors se pose tout le problème de l'interprétation, de la spéculation, et de l'utilisation d'éléments que l'on croit connaître ou que l'on connaît effectivement. De manière générale, il lui semble qu'il faut toujours trier le bon grain de l'ivraie, et que le dérapage tient certainement de ce que ce principe n'a pas été respecté. Enfin, il indique regretter ce dérapage qui n'en a rendu que plus difficile l'instruction du dossier. Enfin, il confirme que ce dossier est traité depuis

deux ans en parfaite harmonie avec l'administration fédérale des contributions, et qu'il n'existe aucun groupe qui bénéficie de passe-droit fiscal auprès de l'AFC. Sans vouloir aller plus loin en vertu du secret fiscal, il termine en indiquant que le dossier est traité correctement, et à satisfaction.

Tout en saluant cette réponse empreinte de secret et à laquelle, en vertu du secret fiscal, on doit adhérer, on est en droit d'espérer que le Conseil d'Etat aura pris les mesures nécessaires.

Pour notre part, il nous semble normal que les citoyens puissent savoir, de manière transparente, si certains contribuables échappent à l'impôt, et d'être assurés que toutes les mesures nécessaires ont été prises.

140 millions à récupérer, si c'était le cas, et alors que l'on est obligé de brader des actifs lors de certains transferts pour améliorer l'exercice budgétaire de 17 millions, seraient les bienvenus !

Pour toutes les raisons qui vous ont été exposées ci-dessus, le rapporteur de minorité vous recommande, Mesdames et Messieurs les députés, de renvoyer cette pétition au Conseil d'Etat ou le cas échéant le dépôt de celle-ci sur le bureau du Grand Conseil.