

du 8 juin 2004

dans la cause

S. S.A.

représentée par Me Pierre-Yves Montavon, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

SERVICE DE LA TAXE PROFESSIONNELLE DE LA VILLE DE GENEVE

EN FAIT

1. S. S.A., de siège à Berne, a pour but l'exploitation de réseaux de télécommunication ainsi que la vente, la location et la maintenance d'appareils téléphoniques. Elle exerce cette activité dans tous les cantons suisses par l'intermédiaire d'établissements stables.

Seul le siège de Berne effectue des placements financiers générateurs d'intérêts.

2. Le 3 septembre 1999, la contribuable a adressé au service de la taxe professionnelle communale de la Ville de Genève (ci-après : le service de la TPC) une déclaration pour l'année de taxation 1999. Le chiffre d'affaires réalisé en 1998 s'élevait à CHF 407'367'303.-.

3. Par bordereau du 22 octobre 1999, le service de la TPC a retenu un chiffre d'affaires d'un montant de CHF 565'160'465.- imposé selon le groupe professionnel 157, relatif à la téléphonie fixe et mobile, au taux de 4,5 o/oo. De plus, elle a imposé des intérêts financiers à hauteur de CHF 7'658'943.- selon le groupe professionnel 15b, au taux de 5,5 o/oo.

4. Le 18 novembre 1999, S. S.A., représentée par Pricewaterhouse & Coopers S.A. a élevé réclamation en soulevant deux points :

- a. Du chiffre d'affaires global attribué au canton de Genève, CHF 670'883'483.-, seul un montant de CHF 576'855'588.- relatif à l'exploitation des services de télécommunications devait être imposé selon le groupe professionnel 157.

En revanche, la différence entre les deux montants précités, soit CHF 94'027'895.- concernant la vente, la location et la maintenance d'appareils téléphoniques dans le canton devait être imposée selon le groupe professionnel 63a relatif à l'installation et la vente au détail d'appareils électriques, et taxée au taux de 0,8 o/oo.

- b. Les intérêts financiers à hauteur de CHF 9'091'683.- attribués à la Ville de Genève ne devait

pas être imposés puisque ces placements et les intérêts générés par eux avaient été effectués et perçus par le siège de Berne uniquement.

Subsidiairement, si ces intérêts devaient néanmoins être taxés, ils devaient alors l'être au taux du groupe professionnel 15a et non 15b, S. S.A. n'étant pas une entreprise à vocation financière.

5. Par courrier du 24 novembre 1999, le service de la TPC a pris note des réclamations du 18 novembre 1999 contre les bordereaux 1998 et 1999. Ledit service se disait prêt à revoir la classification des produits autres que ceux de la téléphonie. Les produits provenant de la location d'appareils téléphoniques devaient être imposés au taux du groupe 93 (location mobilière) et non 63a. S. S.A. était donc priée de fournir la ventilation entre les ventes et les locations d'appareils téléphoniques ainsi que les justificatifs comptables y afférents.

Enfin, "selon une jurisprudence constante" - non précisée - les produits financiers étaient imposables. Les intérêts générés pourraient être intégrés dans le groupe professionnel 15a si S. S.A. fournissait la nature exacte de ceux-ci.

6. Le 2 mai 2000, Pricewaterhouse & Coopers S.A. a fait parvenir au service les renseignements sollicités.

- Ventilation du chiffre d'affaires relatif à la vente et à la location d'appareils téléphoniques :

Ventes :	CHF 17'325'022.-
Location :	CHF 46'707'607.-
Maintenance :	<u>CHF 29'995'267.-</u>
Total	CHF 94'027'896.-

- Produits financiers

Intérêts	CHF 124'276'245.-
Dividendes, gain en capital	<u>CHF 16'551'845.-</u>
Total	CHF 140'828'090.-

Les intérêts et les dividendes/en capital représentant respectivement 88,25 % et 11,75 % des produits financiers totaux, la répartition des produits financiers de CHF 9'091'683.- pourrait, sur cette base être la suivante :

Intérêts (88,25 %)	CHF 8'023'411.- groupe professionnel 15a 1,7 o/oo
Dividendes gains en capital (11,75 %)	<u>CHF 1'068'272.-</u> groupe professionnel 15b 5,5 o/oo
Total	CHF 9'091'683.-.

S. S.A. persistait à soutenir qu'aucun produit financier, ni intérêts, ni dividendes ou gains en capital ne devaient être soumis à la TPC pour les raisons déjà exposées, cette activité étant exercée en dehors du canton de Genève au sens de l'art. 303A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

La jurisprudence à laquelle se référait le service dans son courrier du 24 novembre 1999, et en particulier l'arrêt du Tribunal administratif du 27 mai 1997, ne visait que les sociétés d'assurances, sociétés auxquelles elle ne saurait être assimilée.

Elle maintenait donc dans ses réclamations pour les taxations 1998 et 1999.

7. Par décision datée du 10 janvier 2001, la commission de réclamation en matière de TPC a admis la réclamation contre le bordereau 1999, en ce sens que les activités liées à la vente, la location et la maintenance d'appareils téléphoniques étaient à attribuer aux groupes professionnels y correspondant s'agissant d'activités distinctes de celle de la téléphonie.

En revanche, elle a rejeté la réclamation concernant l'imposition des produits financiers, estimant, au vu de l'arrêt du Tribunal administratif précité, que ceux-ci devaient être soumis à la TPC même si cet arrêt concernait une assurance, au motif que ces produits financiers résultaient directement de l'activité exercée par S. S.A. dans le canton de Genève, puisque cette activité permettait à elle seule la mise à disposition des fonds. Le critère n'était pas lié à l'attribution des intérêts mais à la corrélation entre l'activité exercée à Genève et l'existence desdits intérêts.

Par courrier complémentaire du 29 janvier 2001, le président de la commission de réclamation a précisé, à la

requête de S. S.A., que les intérêts (CHF 88,25 %) seraient taxés dans le groupe professionnel 15a et les dividendes et gains en capital (11,25 %) dans le groupe professionnel 15b.

8. Par pli recommandé du 9 février 2001, S. S.A. a recouru contre cette décision sur réclamation auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) en concluant principalement à l'annulation des décisions sur réclamation de la commission des 10 et 29 janvier 2001 en tant qu'elles ordonnaient l'imposition de produits financiers et subsidiairement, à l'annulation de l'imposition des dividendes et gains en capital au taux applicable au groupe professionnel 15b, tout en concluant à l'imposition des dividendes et gains en capital au taux applicable au groupe professionnel 15a.

Le service de la TPC a conclu au rejet du recours pour les raisons déjà exposées dans les décisions querellées.

9. Par décision du 15 mai 2003, la CCRMI a admis très partiellement le recours concernant la détermination de la part des produits financiers attribués au canton de Genève ainsi qu'aux taux applicables de 5,5 o/oo pour les produits financiers et de 1,7 o/oo pour les intérêts actifs.

La CCRMI a admis le principe de l'imposition des produits financiers dits accessoires, sans motiver la raison pour laquelle ces produits seraient imposables à Genève.

10. Par acte posté le 18 juin 2003, S. S.A., a recouru auprès du Tribunal administratif contre cette décision reçue le 20 mai 2003 en se plaignant d'un déni de justice par défaut de motivation sur le grief principal. Elle a repris sa conclusion tendant à la non-imposition des produits financiers, la jurisprudence à laquelle le service de la TPC se référait n'étant pas applicable en l'espèce et elle a repris son argumentation pour le surplus sur les taux d'imposition.

11. Le service de la TPC a conclu derechef au rejet du recours.

Le manque de motivation de la CCRMI était sans conséquence sur l'issue du litige. Outre l'argumentation

développée précédemment par le service et par la commission de réclamation, un élément nouveau permettait de reconnaître sans équivoque que les produits financiers devaient être imposés pour partie à Genève.

Le service se référait à une répartition intercantonale des produits de S. S.A. pour toute la Suisse pour l'année de taxation 1999. Bien que ce document ne soit pas applicable à l'année de taxation en cause, fondée sur les comptes 1998, il fallait s'en inspirer pour constater qu'aucune attribution fiscale directe des produits financiers n'était faite au siège. Le service poursuivait en ces termes : "Les produits financiers n'ont pas été retranchés du bénéfice imposable avant la répartition de ce dernier. Ceci dénote bien l'idée d'incorporer, pour partie, ces produits financiers à Genève. En d'autres termes, la clé de répartition à laquelle la recourante elle-même a eu recours en 1999 pour le calcul du résultat fiscal cantonal imposable, est basée sur le rapport existant entre le chiffre d'affaires réalisé à Genève et la globalité du chiffre d'affaires suisse. Cet élément nouveau devrait suffire à faire admettre, au vu de la répartition du résultat fiscal entre tous les cantons, l'imposition d'une part des produits financiers à Genève". A défaut, le service persistait à titre subsidiaire dans son argumentation précédente.

Concernant l'imposition des produits financiers, le service a admis que CHF 9'091'693.- devaient être imposés à concurrence de CHF 1'068'272.- dans le groupe 15a et CHF 8'023'411.- dans le groupe 15b.

12. Autorisée à répliquer, S. S.A. a persisté dans ses conclusions.

S'agissant de la nouvelle pièce mentionnée par le service intimé, la recourante a relevé que la répartition intercantonale était établie dans le but de partager le bénéfice imposable entre les cantons en application de la méthode fractionnaire indirecte promulguée par la circulaire du comité du 24 juin 1998 émise par la conférence suisse des impôts à l'endroit de S. S.A.. Cette dernière ne pouvait tenir une comptabilité distincte pour chaque canton, son activité étant subdivisée en régions dont les limites ne correspondaient pas aux frontières cantonales. La circulaire disposait que la clé de répartition du bénéfice devait dans ce cas particulier se baser sur l'attribution aux établissements

stables de chaque composante du chiffre d'affaires représentant au moins 2 % du chiffre d'affaires total. Cette méthode ne permettait pas d'induire le fait que S. S.A. incorporait pour partie des produits financiers à Genève mais visait au contraire, et à défaut de mieux, à déterminer au moyen d'une fiction une allocation adéquate du bénéfice imposable.

De plus, cette clé de répartition ne s'appliquait qu'à l'activité commerciale de S. S.A. à travers son siège et ses succursales et l'application d'une telle méthode dans le cadre de la répartition des produits financiers s'inscrirait en porte-à-faux avec les articles 303A et 304 alinéa 1 LCP.

Avant les restructurations intervenues en 2001 et 2002, l'activité de S. était scindée en deux pôles distincts :

- L'activité commerciale dans le domaine de la télécommunication déployée à travers le siège et toutes les succursales;
- L'activité d'investissement strictement exercée depuis Berne par des financiers attitrés de S. S.A..

Les produits financiers ne résultant que d'une activité distincte déployée uniquement par le siège à Berne ne devaient pas être répartis entre les cantons.

A cette réponse était jointe la circulaire précitée du comité du 24 juin 1998 dont il résulte au chiffre 1, intitulé "généralités" que "les éléments imposables (bénéfice, capital) doivent être répartis entre le canton de siège principal et les autres cantons avec établissement stable".

Quant au chiffre 4 intitulé "rendement de participations", il prévoyait que tous ces rendements devaient être répartis entre les différents cantons proportionnellement à leur chiffre d'affaires.

13. Le service a déposé une duplique le 15 décembre 2003 et persisté dans ses conclusions telles qu'elles résultaient de ses observations du 30 septembre 2003. Certes, il n'y avait pas d'imposition de taxe professionnelle dans d'autres cantons. Toutefois, S. S.A. reconnaissait elle-même l'impossibilité de déterminer de manière directe son bénéfice et donc le fait que

l'ensemble des charges et produits n'étaient pas localisables de manière précise. Il n'était pas choquant de prendre en considération pour le calcul de la TPC une partie des produits financiers à Genève.

Il n'y avait pas d'autre possibilité que d'imposer l'ensemble des produits selon la quote-part applicable en matière d'imposition cantonale.

A défaut, S. S.A. devrait produire des comptabilités distinctes pour l'ensemble des produits.

14. Sur quoi, la cause a été 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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. a. La TPC est une taxe annuelle que les communes du canton de Genève peuvent prélever à certaines conditions auprès des personnes physiques ou morales (art. 301 al. 1 LCP). Il s'agit d'un véritable impôt et non d'une taxe ou d'une charge de préférence mais il est distinct de l'impôt sur le chiffre d'affaires (RDAF 1987 p. 363; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 243; ATA TPC c/T. du 30 mars 2004).

b. Cette taxe se calcule sur la base de coefficients qui s'appliquent au chiffre annuel des affaires du contribuable, à ses loyers professionnels et à l'effectif de son personnel (art. 302 LCP).

Les coefficients applicables aux loyers et à l'effectif du personnel sont les mêmes pour tous les contribuables, ce qui n'est pas le cas pour le coefficient du chiffre des affaires qui dépend du groupe professionnel dans lequel le contribuable est classé (art. 307A LCP). Les taxations sont notifiées tous les deux ans et sont calculées sur la moyenne des deux années précédentes (art. 310 LCP). La perception de la TPC est, quant à elle, annuelle (art. 310 al. 3 LCP). A teneur de l'article 303A LCP intitulé double imposition, "lorsqu'un contribuable assujetti à la TPC dans une commune genevoise exerce également son activité dans d'autres

cantons ou à l'étranger, par l'intermédiaire d'un siège, d'un établissement stable ou d'une autre forme de base d'activité, telles que décrites à l'article 301 alinéa 1 lettre e, les éléments de taxation directement afférents à cette activité hors du canton ne sont pas pris en considération".

3. L'article 304 LCP précise ce qu'il faut entendre par chiffre des affaires et inclut à ce titre dans son alinéa 2 lettre b "la part de son chiffre d'affaires que le contribuable réalise dans un consortium ou une association temporaire".

En revanche, il en exclut à l'alinéa 3 litt e "des bénéfiques en capital, sauf s'ils constituent le produit d'une activité lucrative, même accessoire".

Dans l'arrêt auquel le service fait référence (ATA B. du 27 mai 1997), le tribunal de céans avait admis que les bénéfiques sur placement de capitaux et sur changes réalisés par une société d'assurance dont le siège se trouvait dans le canton de Bâle étaient soumis à la TPC à Genève et cela en application d'une circulaire émise par le service le 21 juillet 1993 au terme de laquelle il apparaissait clairement que les revenus de fonds placés afférents au canton de Genève dès l'exercice fiscal 1992 seraient imposés à ce titre sur la base d'un coefficient annoncé.

4. L'intimé se prévaut à tort d'une analogie avec le cas jugé ci-dessus. En l'espèce, il n'a émis aucune circulaire qui serait comparable et justifie sa position par un document afférent à la période de taxation ultérieure tout en reconnaissant être dans l'impossibilité de chiffrer le montant de ces placements, respectivement de ces intérêts financiers, qui devraient être attribués au canton de Genève alors que la recourante soutient, sans être démentie sur ce point, que lesdits placements financiers ne sont dorénavant effectués que par le siège de la société à Berne.

Le fait que ces intérêts financiers ne puissent être taxés dans ce dernier canton et que seul le canton de Genève connaisse l'impôt intitulé "taxe professionnelle communale" n'y change rien.

5. En conséquence, le tribunal de céans admettra que ces bénéfiques en capital résultent d'une activité accessoire au sens de l'article 304 alinéa 3 lettre e et

qu'il n'existe aucune raison de les taxer au pro rata du chiffre d'affaires réalisé en Ville de Genève par l'activité normale de la société, à savoir celle qu'elle exerce dans le domaine de la téléphonie. Quant à la commission de réclamation ou à la CCRMI, elles ne développent aucune autre argumentation. En ce sens, c'est à juste titre que la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue faute d'une motivation digne de ce nom à laquelle elle peut prétendre dans le respect de son droit d'être entendue consacré par l'article 29 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 entré en vigueur le 1er janvier 2000 (Cst féd. - RS 101).

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis en ce sens que les produits financiers à hauteur de CHF 9'091'683.- ne sont pas imposables au titre de la TPC en Ville de Genève.

6. Vu l'issue du litige il ne sera pas perçu d'émolument. Une indemnité de procédure de CHF 5'000.- sera allouée à la recourante à charge de la Ville de Genève (art. 87 LPA; art. 6 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - E 5 10.03).

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 juin 2003 par S. S.A. contre la décision du 15 mai 2003 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts;

au fond :

l'admet;

annule la décision attaquée;

constate que les produits financiers ne sont pas imposables en Ville de Genève, au titre de la taxe professionnelle communale;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument;

alloue à S. S.A. une indemnité de procédure de CHF 5'000.- à charge de la Ville de Genève;

communiqué le présent arrêt à Me Pierre-Yves Montavon, avocat de la recourante, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'au service de la taxe professionnelle de la Ville de Genève.

Siégeants : M. Paychère, président, Mme Bovy, M. Schucani, Mme Hurni, M. Thélin, juges.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj. : le président :

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega