

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2026/2014-ICC

ATA/225/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 février 2017

4^{ème} section

dans la cause

A _____

représentée par Ernst & Young SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
21 mars 2016 (JTAPI/316/2016)**

EN FAIT

1. La société A_____ (ci-après : la société contribuable) a son siège à Wallisellen dans le canton de Zurich. Elle exploite des établissements stables dont un depuis le 1^{er} janvier 2008 dans le canton de Genève.
2. Dans sa déclaration d'impôts pour l'année 2008 adressée à l'administration fiscale du canton de Zurich (ci-après : AFC-ZH), la société contribuable a déclaré un bénéfice total imposable de CHF 38'937'400.- et a procédé à une répartition intercantonale sur la base de la méthode de répartition indirecte – soit sur le critère des facteurs de production – en tenant compte d'un préciput de 30 % en faveur du canton de Zurich. Elle a précisé que cela s'expliquait par le fait que la direction et l'administration étaient centralisées au siège, les établissements stables n'ayant aucune compétence décisionnelle. Le bénéfice imposable dans le canton de Genève se montait dès lors à CHF 1'774'124.-.
3. Copie de la déclaration susmentionnée a été transmise le 8 mars 2010 à l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE) au titre de déclaration d'impôts pour l'année 2008 dans le canton de Genève.
4. Le 5 octobre 2010, l'AFC-GE a demandé à la société contribuable de justifier l'attribution au canton de siège d'un préciput de 30 %. La pratique genevoise était en principe de n'en pas accorder du fait que le critère de partage des facteurs de production conférait suffisamment d'importance au siège.
5. Le 2 novembre 2010, la société contribuable a répondu que le préciput était un correctif permettant de tenir compte des spécificités de son modèle commercial. Elle fournissait en effet des prestations de service spécialisées ne requérant qu'une infrastructure locale minimale. Toutes ses prestations n'étaient pas facturées directement par elle-même. Elle ne tenait pas de comptabilité séparée au sein des succursales, ce qui excluait la méthode directe. L'unique facteur permettant dans son cas de calculer le résultat à prendre en compte en matière de fiscalité était la masse salariale. Toutefois, il ne permettait pas de tenir compte du rôle central du siège et seul un préciput élevé de 30 % permettait de refléter la véritable répartition des charges. La totalité des infrastructures importantes se trouvaient dans le canton de Zurich, toutes les tâches administratives y étaient exécutées, tous les coûts de licences y étaient supportés et toutes les décisions opérationnelles y étaient prises. Les risques commerciaux étaient en outre intégralement assurés par le siège. Tous les autres cantons concernés avaient accepté cette répartition.

6. Le 10 mars 2011, l'AFC-ZH a adressé à l'AFC-GE un avis selon lequel un montant de CHF 25'627.- lui serait versé au titre de la répartition intercantonale de l'impôt dû par la société contribuable, une fois la procédure terminée.
7. Le 2 novembre 2011, l'AFC-GE a adressé un courrier à l'AFC-ZH pour l'informer qu'elle n'était pas nécessairement disposée à admettre les modalités de répartition intercantonale, dès lors que selon la doctrine, lorsque la répartition du bénéfice était effectuée selon les facteurs de production, seul un préciput réduit était accordé, voire pas de préciput du tout. Dans le cas de la société contribuable, l'AFC-GE proposait deux manières de répartir le bénéfice, l'une aboutissant à l'octroi d'un préciput de 10 %, l'autre n'octroyant pas de préciput. Elle demandait à l'AFC-ZH de se déterminer.
8. L'AFC-ZH n'a pas donné suite à ce courrier.
9. Le 26 septembre 2013, l'AFC-GE a notifié à la société contribuable un bordereau d'impôts cantonaux et communaux 2008 (ci-après : ICC 2008) retenant un capital imposable dans le canton de Genève de CHF 2'283'884.- pour un montant d'impôts de CHF 541'241.35. Un préciput de 10 % était reconnu en faveur du canton de Zurich.
10. Le 24 octobre 2013, la société contribuable a élevé une réclamation auprès de l'AFC-GE concernant le bordereau ICC 2008, concluant à ce qu'un préciput de 30 % soit pris en compte en faveur du canton de Zurich, pour les motifs déjà exposés dans le courrier du 2 novembre 2010. Il résultait en outre de la décision genevoise une double imposition intercantonale.
11. Le 17 décembre 2013, l'AFC-GE a interpellé l'AFC-ZH en la priant de se déterminer dans un délai de trente jours sur son courrier du 17 novembre 2011 auquel elle n'avait pas donné suite, ce qui avait amené l'AFC-GE à procéder à la taxation de la société contribuable. Cette situation avait engendré une double imposition intercantonale à l'encontre de laquelle celle-ci avait déposé une réclamation. Avant de prendre sa décision maintenant la taxation, elle réitérait son souhait d'avoir la position de l'AFC-ZH. Sans réponse de cette dernière dans le délai imparti la taxation serait maintenue et les instances de recours trancheraient la double imposition intercantonale.
12. L'AFC-ZH n'a pas réagi.
13. Le 13 juin 2014, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de la société contribuable concernant l'attribution d'un préciput de 30 % en faveur du canton de Zurich.
14. Par acte du 4 juillet 2014, la société contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation et à ce qu'un préciput de 30 % soit reconnu en faveur du canton de Zurich. Outre les éléments déjà exposés dans ses

courriers antérieurs, en particulier la violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale, elle soulevait l'exception de prescription du droit de taxer, intervenue le 30 juin 2013.

15. Le 18 novembre 2014, le TAPI a suspendu l'instruction de la procédure d'entente entre les parties, l'AFC-GE ayant entrepris une nouvelle démarche le 9 octobre 2014 auprès de l'AFC-ZH dans la perspective d'éviter une double imposition intercantonale.
16. Le 18 mai 2015, l'AFC-ZH a répondu que les taxations zurichoises pour les années 2008 à 2011 étaient définitives, une modification ne pouvant dès lors intervenir que sur la base d'un arrêt du Tribunal fédéral. Concernant les périodes 2012 et 2013, les arguments de l'AFC-GE seraient examinés par la division révision.
17. Le 28 septembre 2015, l'AFC-GE a sollicité la reprise de la procédure par le TAPI et a conclu au rejet du recours en reprenant son argumentation antérieure et en contestant la prescription du droit de taxer.
18. Le 30 septembre 2015, le TAPI a repris l'instruction de la procédure.
19. Le 20 octobre 2015, la société contribuable a persisté dans son recours en regrettant que les deux autorités fiscales cantonales concernées n'aient pas été capables de communiquer, ce dont elle subissait les conséquences financières.
20. Par jugement du 21 mars 2016, le TAPI a rejeté le recours de la société contribuable.

Le droit de taxer n'était pas prescrit en raison des nombreuses interruptions de prescription intervenues. La correction d'une éventuelle double imposition intercantonale ne pouvait intervenir que par arrêt du Tribunal fédéral. L'AFC-GE avait tenu compte correctement de la répartition intercantonale du bénéfice imposable selon la méthode indirecte, en attribuant un préciput de 10 % au canton de Zurich alors que selon la doctrine, il n'y aurait pas eu lieu de lui en accorder un. De son côté, la société contribuable n'avait pas démontré de circonstances exceptionnelles justifiant l'octroi d'un préciput de 30 %.

21. Par acte du 25 avril 2016, la société contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné concluant à son annulation, ainsi qu'à celle de la décision du 26 septembre 2013 et à ce que le dossier soit renvoyé à l'AFC-GE pour qu'elle prenne une nouvelle décision intégrant un préciput de 30 % en faveur du canton de Zurich.

Elle reprenait son argumentation antérieure sur la spécificité de son organisation centralisée quantitativement et qualitativement à Zurich et sur le fait

que la répartition du bénéfice sur la seule base des coûts du personnel et l'octroi d'un préciput de 10 % ne reflétait pas suffisamment ce poids prépondérant.

22. Le 29 avril 2016, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.
23. Le 19 mai 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, persistant dans sa décision et dans son argumentation.
24. Le 2 juin 2016, la société a renoncé à répliquer.
25. Le 9 juin 2016, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. L'objet du litige est le refus de l'AFC-GE de tenir compte d'un préciput de 30 % en faveur du canton du siège de l'intimée pour la taxation ICC 2008 de la succursale genevoise de cette dernière.
3. Un préciput est un pourcentage du bénéfice attribué de manière préférentielle au canton du siège pour tenir compte de son rôle central dans l'activité économique réalisée (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 502 n. 33).
 - a. En présence d'entreprises disposant de domiciles fiscaux dans plusieurs cantons, une répartition intercantonale est nécessaire. Le capital et le bénéfice imposable sont alors répartis en quotes-parts entre le canton du siège et les cantons dans lesquels des établissements stables se trouvent. Chaque canton est libre d'établir selon les règles de son propre droit le montant du capital et du bénéfice global. En revanche, l'établissement des quotes-parts devra se faire selon les règles fixées par la jurisprudence du Tribunal fédéral. La somme des quotes-parts attribuées à tous les cantons ne doit jamais dépasser 100% (Xavier OBERSON, op. cit., p. 500-501 n. 22 et 23).
 - b. Pour ce qui est de la répartition proprement dite entre les cantons, deux méthodes sont envisageables : la méthode directe selon laquelle les quotes-parts sont établies en se fondant sur la comptabilité des établissements concernés, et la méthode indirecte qui alloue les parts en se basant sur d'autres critères (chiffres d'affaires, salaires, etc...). Dans la pratique, cette seconde méthode est le plus fréquemment appliquée dès lors qu'il est souvent difficile de déterminer à quelle

entité et pour quelle activité exactement doivent être rattachés les charges et/ou bénéfiques (Daniel DE VRIES REILINGH, *La double imposition intercantonale*, 2013, p. 275-276 n. 962 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 501 n. 24).

c. Dans la mesure où la clé de répartition obtenue ne tiendrait pas suffisamment compte du rôle central joué par l'entreprise, on allouera un préciput au canton de siège lequel correspond à un pourcentage (entre 10 et 20%) préférentiel du bénéfice total de l'entreprise. Ce sera en général le cas lorsque la méthode directe a été appliquée, ou lorsque la méthode indirecte utilisée se fonde sur le chiffre d'affaires. Il n'y a en revanche pas lieu d'accorder un préciput en principe ou alors réduit lorsque la méthode de répartition se fonde sur les facteurs de production, dès lors que l'importance du siège et sa contribution au résultat de l'entreprise est suffisamment pris en compte du seul fait de ce critère de partage (Daniel DE VRIES REILINGH, *op. cit.*, p. 288-289 n. 959-962 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 502 n. 33).

4. En l'espèce, la répartition intercantonale du bénéfice a été opérée selon la méthode indirecte, le seul critère retenu étant celui de la masse salariale. Ni l'AFC-ZH – dont l'AFC-GE aurait dû requérir avec davantage de célérité et de persévérance une détermination détaillée – ni l'intimée ne fournissent d'éléments permettant de justifier l'octroi au canton du siège d'un préciput de 30 %, l'intimée n'expliquant en particulier pas en quoi son organisation et le poids économique et décisionnel de son siège tel qu'elle le décrit seraient à ce point spécifique en regard d'autres sociétés organisées de manière verticale et hiérarchisée, qu'il mériterait un correctif de surcroît aussi important. Dans ces circonstances, la taxation ICC 2008 opérée par l'AFC-GE, qui intègre un préciput de 10 %, apparaît conforme au droit.

5. Demeure le grief de violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 127 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). Pour des raisons de souveraineté fiscale, les juridictions genevoises ne peuvent revoir les taxations, au demeurant entrées en force, des autorités du canton de Zurich.

La correction d'une éventuelle double imposition intercantonale résultant des taxations effectuées par les autres cantons ne peut être faite que par le Tribunal fédéral, qui peut attirer les décisions en question et statuer sur la répartition (art. 100 al. 5 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 ; LTF - RS 173.110). Contrairement à ce qui prévaut d'ordinaire, il suffit que le recourant épuise les voies de droit cantonales dans un seul canton pour pouvoir obtenir le réexamen des décisions prononcées par les autres cantons, même si celles-ci n'ont pas été contestées et sont entrées en force (ATF 133 I 300 ; Daniel DE VRIES REILINGH, *op. cit.*, 2013, p. 352-353 n. 1212 et 1213ss ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 473 n. 1ss).

Le Tribunal fédéral a jugé que l'abandon de la possibilité qui existait auparavant d'interjeter un recours direct devant lui en cas de contestation portant sur une double imposition, se justifiait par l'un des buts importants poursuivis par la réforme de la LTF à l'origine ce changement, qui était de le décharger, ne serait-ce qu'en établissant les faits de façon définitive (Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., p. 352 n. 1212).

La recourante sera donc renvoyée à mieux agir, dans le cas où elle souhaite faire examiner ce grief.

6. Au vu de ces éléments, le recours sera rejeté.
7. Vu l'issue du litige, un émolument réduit de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 avril 2016 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 21 mars 2016 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de la recourante ;

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

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Ernst & Young SA, mandataire de A_____, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance, ainsi que pour information, à l'administration fiscale du canton de Zurich.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :