

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2077/2013-ICC

ATA/650/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 juin 2017

1^{ère} section

dans la cause

A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
14 avril 2014 (JTAPI/414/2014)**

EN FAIT

- 1) A_____ (ci-après : la contribuable), dénommée B_____ jusqu'au 5 mai 2014, est une société anonyme active dans le commerce de l'industrie des machines, en particulier des machines-outils, des outils et de l'équipement ainsi que dans tous les domaines d'applications industrielles de l'électricité et de l'électronique et des accessoires. Son siège est à C_____, dans le canton du Tessin.

La contribuable résulte d'une fusion réalisée en 2007 entre les sociétés D_____ (ci-après : D_____), à C_____ (Tessin), E_____ (ci-après : E_____), à F_____ (Genève) et G_____ (ci-après : G_____), à H_____ (Berne). Elle fait partie du groupe A_____ (ci-après : le groupe), anciennement dénommé I_____.

La contribuable exploite des établissements stables dans les cantons de Genève et de Berne.

- 2) Par courrier du 21 février 2007, le groupe a informé l'administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après : l'AFC-GE) que des changements allaient intervenir au niveau de son modèle commercial.

Il était le principal constructeur de machines et de systèmes pour l'industrie de la fabrication d'outils et de moules. Parallèlement à la production et à la distribution, le groupe était aussi responsable du design, de la recherche et du développement des machines et outils. Le groupe employait trois mille cent collaborateurs dont environ une centaine dans les sociétés de distribution E_____ et G_____, lesquelles distribuaient chacune exclusivement les machines de marques du même nom (B_____, E_____, G_____). Comme cela avait été fait pour les sociétés de production du groupe, il avait été décidé de fusionner les sociétés de distribution B_____, E_____ et G_____, sous la raison sociale B_____, afin de centraliser la vente des machines. Il était prévu que la nouvelle société issue de la fusion ait son siège à C_____. La comptabilité serait tenue exclusivement à C_____ et non sur chaque site. Les employés allaient poursuivre leurs activités sur leurs sites respectifs et les charges d'exploitation, en ce qui concernait le personnel de vente, allaient ainsi demeurer sensiblement identiques. Le chiffre d'affaires, qui ne serait plus estimé en fonction de chaque marque et affecté à un lieu d'implantation, serait déterminé à C_____. Dans la mesure où la nouvelle société ne tiendrait pas de comptabilité séparée pour chaque établissement, la répartition du capital et du bénéfice devait se faire selon une clé de répartition. Le capital serait ainsi réparti entre le canton du siège principal et les cantons des établissements stables en fonction de la localisation des actifs. S'agissant du bénéfice, le critère de répartition selon le chiffre d'affaires n'était pas

envisageable. Il était plus judicieux de retenir comme critère de répartition les charges d'exploitation sur chaque lieu d'implantation.

Étaient jointes plusieurs annexes, dont un exemple de la répartition des bénéfices proposée pour les impositions futures, prenant pour exemple les chiffres de l'année 2006. Dans ledit exemple, un préciput de 20 % était retenu en faveur du canton du siège.

Le groupe sollicitait l'accord de l'AFC-GE afin que la fusion s'exécute en neutralité fiscale ainsi que son approbation concernant, notamment, la méthode de répartition intercantonale proposée pour l'imposition future.

Une demande similaire a été adressée aux autorités fiscales des cantons de Berne et du Tessin, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH).

- 3) Par courrier du 20 avril 2007, l'AFC-GE a donné son accord concernant la répartition intercantonale projetée du bénéfice, du capital et des réserves imposables.

L'AFC-GE a toutefois émis la réserve suivante :

« (...), nous n'admettons pas que le canton du siège bénéficie d'un quelconque préciput puisque la répartition est effectuée sur la base de toutes les charges, en dehors de frais financiers et des impôts ».

- 4) À teneur d'une publication dans la Feuille d'avis officielle suisse du commerce du 25 avril 2007, la fusion précitée a été opérée le 5 avril 2017.
- 5) Par bordereau du 27 novembre 2008 fixant l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2007, l'AFC-GE a calculé le revenu imposable de la contribuable à Genève conformément à l'accord du 20 avril 2007 et à la réserve émise, soit sans préciput en faveur du canton du Tessin.
- 6) Le 15 décembre 2008, la contribuable a formé réclamation contre ce bordereau, sollicitant qu'un préciput de 20 % soit accordé en faveur du canton du Tessin.
- 7) Par décision du 12 février 2009, l'AFC-GE a admis ladite réclamation et rectifié la taxation pour l'ICC 2007 en incluant un préciput de 20 % en faveur du canton du Tessin.
- 8) Par bordereau du 30 juillet 2009 fixant l'ICC 2008, l'AFC-GE a calculé le revenu imposable en tenant également compte d'un préciput de 20 % en faveur du canton du Tessin.

9) En 2009, la contribuable a réalisé des pertes et n'a pas été imposée à Genève.

10) Dans ses déclarations fiscales 2010 et 2011 des 29 juillet 2011, respectivement 31 juillet 2011 [recte : 2012] adressées à l'AFC-GE, la contribuable a notamment joint ses déclarations fiscales 2010 et 2011 tessinoises ainsi que ses bilans et comptes de profits et pertes.

Pour l'année 2010, le compte de résultat indiquait que les charges d'exploitation totales en Suisse, sous déduction des charges liées au prix de revient des marchandises, s'élevaient à CHF 16'871'783.-, soit CHF 6'792'593.- à C_____, CHF 4'648'194.- à Genève et CHF 5'430'996.- à H_____.

Pour l'année 2011, le compte de résultat indiquait que les charges d'exploitation totales en Suisse, sous déduction des charges liées au prix de revient des marchandises, s'élevaient à CHF 16'592'898.-, soit CHF 6'668'594.- à C_____, CHF 4'563'405.- à Genève et CHF 5'360'899.- à H_____.

Les comptes de résultat pour les années 2010 et 2011, joints aux déclarations fiscales, indiquaient le chiffre d'affaires brut et net de la contribuable, sans distinction en fonction du lieu du siège et des établissements stables.

11) Par bordereaux séparés du 28 février 2013, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2010 à CHF 17'365.25 et l'ICC 2011 à CHF 186'785.65, sur la base d'un bénéfice net imposable dans le canton de CHF 74'326.-, respectivement CHF 805'762.-. Le bénéfice net imposable en Suisse s'élevait à CHF 269'785.- en 2010, respectivement CHF 2'929'814.- en 2011.

S'agissant du critère spécifique permettant la détermination des quotes-parts cantonales pour l'imposition du bénéfice net, l'AFC-GE a pris en considération les charges d'exploitation, sous déduction des charges liées au prix de revient des marchandises, aux impôts et aux frais financiers. Pour l'année 2010, Elle a ainsi appliqué une quote-part de 27,55 % pour Genève, de 40,26 % pour le Tessin et de 32,19 % pour Berne. Pour l'année 2011, elle a retenu une quote-part de 27,502 % pour Genève, de 40,19 % pour le Tessin et de 32,308 % pour Berne. L'AFC-GE n'a tenu compte d'aucun préciput.

12) Le 21 mars 2013, la contribuable a élevé réclamation contre ces bordereaux au motif que l'AFC-GE n'avait pas pris en compte le préciput de 20% en faveur de son siège principal au Tessin, de sorte que les taxations litigieuses étaient en contradiction avec celles reçues de ce dernier canton.

Étaient jointes les « riparto intercantonale » de ses taxations tessinoises 2010 et 2011 du 6 septembre 2012. Pour l'année 2010, les autorités fiscales tessinoises avait retenu, s'agissant de la répartition du bénéfice net, une quote-part de 27,55 % pour Genève, de 40,26 % pour le Tessin et de 32,19 % pour Berne.

Pour l'année 2011, elles avaient retenu une quote-part de 27,502 % pour Genève, de 40,189 % pour le Tessin et de 32,308 % pour Berne. Avant la répartition du bénéfice, il avait été tenu compte d'un préciput de 20 % en faveur du canton du Tessin.

- 13) Par deux décisions du 31 mai 2013, l'AFC-GE a rejeté ladite réclamation en invoquant l'accord du 20 avril 2007 et la réserve qu'elle avait expressément émise à cette occasion.
- 14) Par acte du 21 juin 2013, la contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre ces deux décisions, reprenant les motifs déjà soulevés dans sa réclamation.

Les taxations de l'AFC-GE violaient le principe d'interdiction de la double imposition entre les cantons.

- 15) Dans sa réponse du 30 septembre 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, se référant à la réserve émise dans son courrier du 20 avril 2007 et précisant que l'admission d'un préciput en 2007 et en 2008 avait relevé d'une erreur.
- 16) Par jugement du 14 avril 2014, le TAPI a rejeté ledit recours.

En application des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, la contribuable ne pouvait pas se prévaloir des calculs erronés de l'AFC-GE intervenus lors des taxations 2007 et 2008 pour obtenir une modification des taxations 2010 et 2011.

Concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale, il appartenait à la contribuable de saisir le Tribunal fédéral d'un recours après qu'elle eut épuisé les voies de droit cantonales. L'utilisation de cette voie de droit était le seul moyen à sa disposition pour faire corriger, cas échéant, les taxations prononcées par les cantons de Berne et du Tessin, qui étaient entrées en force.

- 17) Par acte du 13 mai 2014, la contribuable a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement en concluant à son annulation et à la modification des taxations litigieuses.

Elle a repris la même argumentation que celle développée devant le TAPI.

- 18) Dans sa réponse du 18 juin 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours pour les mêmes motifs que ceux déjà avancés devant le TAPI.

- 19) Par arrêt du 24 mars 2015 (ATA/293/2015), la chambre administrative a rejeté le recours de la contribuable et mis à la charge de cette dernière un émolument de CHF 500.-.

La validité de l'accord passé le 20 avril 2007 concernant, notamment, la manière dont le bénéficiaire imposable de la contribuable devait être calculé et la part de l'impôt genevois établie, n'était pas remise en cause par les parties. Ledit accord prévoyait qu'aucun préciput n'était accordé en faveur du canton du Tessin.

Les bordereaux de taxation 2010 et 2011 étaient ainsi conformes à l'accord et l'erreur de l'AFC-GE pour les années 2007 et 2008 ne pouvaient garantir à la contribuable un traitement s'en écartant. Si l'AFC-GE avait eu une attitude contradictoire, celle-ci n'était toutefois pas constitutive d'une violation du principe de la bonne foi.

S'agissant du grief de violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale, la contribuable était renvoyée à agir par devant le Tribunal fédéral qui seul pouvait se prononcer sur la correction d'une éventuelle double imposition intercantonale résultant des taxations effectuées par les autres cantons.

- 20) Par acte du 15 avril 2015, la contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt de la chambre administrative précité, concluant principalement à ce que les taxations pour l'ICC 2010 et 2011 du 6 décembre 2012 du canton du Tessin soient modifiées afin qu'elles ne tiennent pas compte d'un préciput en faveur du canton du siège. Subsidiairement, les taxations pour l'ICC 2010 et 2011 du canton de Genève devaient être modifiées afin de tenir compte d'un préciput de 20 % en faveur du canton du siège.

- 21) Par arrêt du 29 février 2016 (2C_318/2015), le Tribunal fédéral a admis dans la mesure où il était recevable le recours de droit public formé le 15 avril 2015 par la contribuable, a annulé l'arrêt de la chambre administrative du 24 mars 2015 et a renvoyé la cause à cette dernière pour nouvelle décision au sens des considérants.

Les faits contenus dans l'arrêt entrepris ne permettaient pas de déterminer la nature de l'accord du 20 avril 2007 (accord ou arrangement fiscal, respectivement ruling) ainsi que sa validité. Nonobstant, une convention intervenant entre un canton et un contribuable, relative à la répartition intercantonale du bénéfice de ce dernier, ne pouvait pas lier un canton tiers également concerné par cette répartition. Pour cette raison, les décisions de taxation tessinoises ne pouvaient pas d'emblée être annulées. Il était nécessaire d'examiner si, pour les années 2010 et 2011 en cause, c'était à juste titre que la chambre administrative avait exclu de prendre en compte un préciput en faveur du canton du siège.

En l'occurrence, le Tribunal fédéral ne pouvait se prononcer ni sur les conclusions principales ni sur les conclusions subsidiaires de la recourante. En effet, la chambre administrative n'avait pas retenu de faits relatifs à la façon dont l'AFC-GE avait procédé à la répartition intercantonale du bénéfice de la recourante. Elle n'avait pas précisément exposé la construction juridique de la société recourante ni ses activités. Elle n'avait pas non plus expliqué si l'AFC-GE avait procédé à une répartition du bénéfice en appliquant la méthode directe ou indirecte et, en cas d'application de cette dernière, quels étaient les facteurs qui avaient été pris en compte pour la répartition (chiffre d'affaires, production, etc.). Elle n'avait fait part d'aucun pourcentage de répartition. La chambre administrative n'avait pas non plus exposé le contenu de la taxation tessinoise et la façon dont l'office de taxation tessinois avait procédé à la répartition du bénéfice. Or, tous ces éléments étaient indispensables pour déterminer s'il y avait lieu de tenir compte du fait que, par son activité de direction et de contrôle, l'administration centrale de la contribuable avait contribué, durant les périodes fiscales en cause, à la production du bénéfice de chacun des établissements secondaires et s'il y avait dès lors lieu d'attribuer une part accrue du bénéfice de l'entreprise (préciput) au canton dans lequel la direction centrale exerçait son activité, parce qu'une répartition ordinaire du bénéfice ne prendrait pas suffisamment en compte cette contribution.

Il n'était enfin pas possible d'examiner si c'était à juste titre que la chambre administrative, qui n'avait au demeurant elle-même à tort pas traité les arguments de la recourante en matière de double imposition, avait rejeté le recours.

- 22) Par courrier du 19 avril 2015, le juge délégué a invité les parties à communiquer leurs observations suite à l'arrêt du Tribunal fédéral du 29 février 2016.

La contribuable était également priée de produire l'accord conclu avec le canton du Tessin en lien avec un préciput ainsi que tous documents utiles à la résolution du litige.

- 23) Par courrier du 10 mai 2016, la contribuable a produit la proposition adressée aux autorités fiscales tessinoises le 21 février 2007 concernant la répartition des impôts cantonaux suite à la fusion ainsi que la réponse desdites autorités du 8 mars 2007 l'informant de la contresignature de la proposition.

- 24) Le 17 mai 2016, l'AFC-GE a fait part de ses observations, reprenant l'argumentation déjà développée dans ses précédentes écritures.

Elle avait procédé à une répartition intercantonale du bénéfice sur la base des seules charges, en dehors des frais financiers et des impôts, ce qui correspondait à l'application de la méthode indirecte. Cette méthode de répartition avait été proposée par la contribuable et elle l'avait acceptée. Lorsqu'un tel critère

de partage était utilisé, il était précisément tenu compte de l'influence prépondérante de la direction sur le résultat global ; les rôles opérationnels, organisationnels et décisionnels de la direction centrale étaient ainsi suffisamment pris en compte. L'attribution d'un préciput au canton du siège était donc exclue, comme cela avait été indiqué dans le cadre de l'accord du 20 avril 2007.

25) Par courrier du 24 août 2016, le juge délégué a invité la contribuable à se déterminer sur l'écriture de l'AFC-GE du 17 mai 2016, à présenter les renseignements utiles requis par le Tribunal fédéral, soit notamment ceux relatifs à la construction juridique de la société et à ses activités, à la répartition du bénéfice effectuée par les autorités fiscales tessinoises, ainsi qu'à produire les taxations tessinoises pour les années litigieuses. À cette occasion, il lui a également rappelé son devoir de collaboration, conformément à l'art. 22 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA-GE - E 5 10) notamment par la production des pièces en sa possession ou en se prononçant sur les faits allégués (art. 24 al. 1 LPA).

26) Le 9 septembre 2016, la contribuable a fait parvenir une copie en langue française de la lettre du 21 février 2007 adressée à l'AFC-GE pour solliciter un accord sur la répartition des impôts cantonaux suite à la fusion. Un courrier similaire avait été adressé aux autorités fiscales tessinoises et bernoises ainsi qu'à l'AFC-CH, lesquels avaient tous acceptés la proposition qui leur avait été soumise.

Elle n'a pas fait valoir d'observations s'agissant de l'arrêt du Tribunal fédéral du 29 février 2015 ou de l'écriture de l'AFC-GE du 24 août 2016.

27) Par courriers du 20 septembre 2016, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1) La recevabilité du recours a déjà été admise par arrêt de la chambre de céans du 24 mars 2015 (ATA/293/2015) et le présent arrêt fait suite à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_318/2015 du 29 février 2016.

2) Le litige porte sur la question de savoir si l'AFC-GE pouvait valablement renoncer à prendre en compte un préciput en faveur des autorités fiscales tessinoises dans la répartition intercantonale des bénéfices pour les années fiscales 2010 et 2011, en se fondant notamment sur « l'accord » passé avec la contribuable le 20 avril 2007 et la réserve émise à cette occasion, ou si elle devait, au contraire, admettre un préciput en faveur du canton du Tessin.

3) À titre préalable, il convient de qualifier « l'accord » conclu entre les parties le 20 avril 2007.

a. L'Administration fiscale et un contribuable peuvent exceptionnellement, lorsque des circonstances spécifiques le justifient, se mettre d'accord sur des éléments de fait lorsque leur détermination nécessiterait des efforts considérables (par exemple, lorsque la valeur vénale d'un immeuble n'est connue ni du contribuable ni de l'autorité fiscale et que le calcul ou l'estimation de celle-ci ne peut avoir lieu que moyennant des frais disproportionnés). De tels accords relèvent de la procédure et sont conclus dans la phase de la taxation, de sorte que l'on admet qu'ils ne nécessitent pas de base légale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 7.1 ; 2C_977/2013 du 1^{er} mai 2014 consid. 4.1).

Une telle convention ne doit toutefois pas être contraire au droit matériel. Lorsque les conditions pour conclure un accord ne sont pas réalisées, il s'agit d'un arrangement fiscal. Ce dernier vise à établir pour un état de fait concret une réglementation quant à l'existence, à l'étendue ou au mode de l'assujettissement qui s'éloigne des dispositions légales. De tels arrangements ne sont admissibles que si la loi le permet. Faute de base légale, les conventions portant sur le revenu imposable ou sur le montant de l'impôt sont, du point de vue du droit de l'impôt fédéral direct, nulles et non avenues (arrêt du Tribunal fédéral 2C_123/2014 précité consid. 7.1 et les références citées).

b. Ces accords sont à distinguer du « ruling », qui peut se définir comme l'approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir (cf. arrêt 2C_842/2013 du 18 février 2014 consid. 7.1). En effet, compte tenu de la complexité du droit fiscal et de certains états de fait, le contribuable peut, avant de réaliser une opération, s'adresser au fisc par le biais d'une demande de ruling, afin de déterminer la façon dont cette opération sera traitée fiscalement. Le fisc renseigne alors le contribuable sur cette issue ou, plus généralement, confirme que l'opération envisagée sera imposée de la façon décrite dans la demande de ruling. Comme il s'agit d'une procédure informelle (certains cantons ont émis des notices), elle peut prendre différentes formes ; dans la majorité des cas, dont le canton de Genève, le contribuable soumet à l'autorité concernée un document décrivant l'opération prévue de façon circonstanciée et les conséquences fiscales devant en découler ; le fisc signe ce document « pour accord », s'il estime que le traitement fiscal requis correspond au droit applicable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_123/2014 précité consid. 7.2 et les références citées).

c. En l'espèce, la proposition soumise le 21 février 2007, portant notamment sur la répartition intercantonale des bénéfices futurs de la recourante, et la réponse favorable apportée par l'AFC-GE le 20 avril 2007, sont intervenus antérieurement à la phase de taxation et sont constitutifs d'un « ruling ». Dans ledit ruling,

l'AFC-GE a accepté la répartition du bénéfice de la recourante en retenant, comme critère de répartition, les charges d'exploitation sur chaque lieu d'implantation. Elle a toutefois émis une réserve quant au fait que le canton du siège bénéficie d'un préciput.

Il apparaît toutefois que la recourante a soumis une proposition similaire aux autorités fiscales tessinoises, lesquelles ont entièrement validé celle-ci, et notamment l'octroi d'un préciput en leur faveur dans la taxation des bénéfices. Bien que le ruling intervenu entre les autorités fiscales tessinoises et la recourante ne lie pas les autorités genevoises, il convient tout de même d'examiner si c'est à juste titre que l'AFC-GE a exclu la prise en compte d'un préciput en faveur du canton du siège.

- 4) a. En présence d'entreprises disposant de domiciles fiscaux dans plusieurs cantons, une répartition intercantonale est nécessaire. Le capital et le bénéfice imposables 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, Droit fiscal suisse, Bâle 2012, 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 bénéfices (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 le siège de 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. Un préciput est donc un correctif destiné à équilibrer la répartition du bénéfice lorsque des circonstances particulières ne sont pas suffisamment prises en compte dans le cadre d'une répartition ordinaire. Un préciput sera en général alloué 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'en accorder un, ou alors de manière réduite, 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 sont 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).

d. Dans les entreprises commerciales, dont l'activité consiste à acheter et vendre des biens et des produits, la répartition du bénéfice se fait en principe selon la méthode dite indirecte (Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., p. 292, n. 975-977) et le chiffre d'affaires est utilisé comme clé de répartition (Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., p. 287, n. 950 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 502 n. 33).

Suivant les cas, des règles indirectes de répartition plus spécifiques peuvent être nécessaires (Xavier OBERSON, op. cit., p. 502 n. 34). À titre d'exemple, il a été retenu, s'agissant d'une entreprise de transport ferroviaire, que les bénéficiaires seraient répartis en fonction de la fréquence du trafic dans les cantons concernés, en prenant en compte les personnes et les marchandises (ATF 92 I 264). Récemment, la chambre administrative, appelée à statuer sur l'octroi d'un préciput, n'a pas remis en cause la répartition intercantonale du bénéfice d'une entreprise active notamment dans le commerce de logiciels informatiques opérée selon la méthode indirecte avec pour seul critère celui de la masse salariale (ATA/225/2017 du 21 février 2017).

- 5) De jurisprudence constante, les principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt veulent que chaque exercice comptable soit considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants (ATA/532/2013 du 27 août 2013 ; ATA/547/2012 du 21 août 2012 ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011 ; ATA/217/2007 du 8 mai 2007 et les références citées).
- 6) En l'espèce, la répartition intercantonale du bénéfice a été opérée par l'AFC-GE selon la méthode indirecte, le seul critère retenu étant celui des charges d'exploitation (sous déduction des charges liées au prix de revient des marchandises, aux impôts et aux frais financiers), conformément au ruling conclu entre les parties le 20 avril 2007. Bien que ne correspondant pas à la pratique habituelle, le critère des charges d'exploitation apparaît être effectivement le critère le plus adéquat pour répartir le bénéfice entre les différents foris fiscaux, dans la mesure où la comptabilité de la recourante ne permet pas de distinguer le chiffre d'affaires de son siège et de ses établissements stables.

S'agissant de l'attribution d'un préciput en faveur du canton du siège, soit le Tessin, l'AFC-GE a explicitement exclu cette possibilité dans le ruling conclu avec la recourante. Cette dernière ne conteste d'ailleurs pas ce point et se contente d'argumenter qu'un préciput a été admis dans les taxations pour les années 2007 et 2008. Or, comme déjà relevé par le TAPI dans son jugement du 14 avril 2014, l'AFC-GE n'est pas liée dans le cadre de l'imposition 2010 et 2011, conformément au principe de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de

l'impôt, par le fait qu'elle a admis de manière erronée un préciput lors des taxations 2007 et 2008.

Nonobstant le ruling conclu entre les parties, l'octroi d'un préciput au canton du siège ne se justifierait de toute manière pas dans le cas d'espèce. En effet, la répartition intercantonale du bénéfice n'a pas été opérée en tenant compte du chiffre d'affaires, mais en prenant en considération les charges d'exploitation des différents lieux d'exploitation, sous déduction des charges liées au prix de revient des marchandises, aux impôts et aux frais financiers. Il ressort des comptes de la société que les charges d'exploitation du siège et des établissements stables comprennent, notamment, la masse salariale des différents sites, ainsi que, par exemple, les frais de publicité ou les frais d'administration de ces derniers. Le critère des charges d'exploitation permet ainsi de prendre suffisamment en compte l'influence du siège et sa contribution au résultat de l'entreprise, sans qu'il ne soit nécessaire d'accorder encore un correctif en faveur du siège. Il ressort d'ailleurs de la répartition des bénéfices effectuée par l'AFC-GE dans les taxations pour l'ICC 2010 et 2011, opérée en fonction des charges d'exploitation, qu'une quote-part plus importante a été attribuée au canton du siège (40,26%, respectivement 40,19%). Cela tend dès lors à confirmer que l'importance du siège est déjà suffisamment prise en considération. La recourante n'expose d'ailleurs pas, malgré les explications qui lui ont été demandées le 24 août 2016, pour quelle raison les activités ou l'organisation et le poids économique et décisionnel de son siège, mériteraient qu'un correctif supplémentaire, dans la répartition des bénéfices, soit pris en compte en faveur de son siège.

À cet égard, il convient encore de relever que l'AFC-GE avait explicitement indiqué dans son courrier du 20 avril 2007, formalisant notamment l'accord avec la contribuable sur la répartition intercantonale des bénéfices, qu'elle n'admettrait pas de préciput en faveur du canton du siège, soit le Tessin. Il ne ressort pas du dossier, et il n'est pas allégué par les parties, que la recourante aurait manifesté en réponse son désaccord avec ce point. Il aurait pourtant appartenu à cette dernière de réagir puisqu'elle seule pouvait constater qu'il existait alors un risque de double imposition intercantonale compte tenu des ruling conclus avec les autorités genevoises, respectivement tessinoises. Elle s'est contentée d'élever réclamation à l'encontre de la première taxation genevoise.

Dans ces circonstances, c'est à juste titre que l'AFC-GE a refusé de tenir compte d'un préciput en faveur des autorités fiscales tessinoises et les taxations ICC 2010 et 2011 apparaissent conformes au droit.

7) Demeure le grief de violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale.

a. Le principe de l'interdiction de la double imposition au sens de l'art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril

1999 (Cst. - RS 101) s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet et pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle) (ATF 134 I 303 consid. 2.1 ; 133 I 308 consid. 2.1 ; 132 I 29 consid. 2.1 ; 131 I 285 consid. 2.1).

b. 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).

c. Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de relever qu'un accord relatif à une répartition fiscale entre deux ou plusieurs cantons n'obligeait pas le contribuable qui n'y avait pas été partie, tout comme l'accord passé entre le canton du siège et le contribuable ne pouvait pas davantage lier le canton où est situé un établissement stable qui n'y aurait pas été partie. Un tel accord ne dispense notamment pas le Tribunal fédéral du droit et du devoir d'examiner si l'on est en présence d'une double imposition (RDAF 2004 II p. 309, 312 et les références citées).

d. En l'espèce, dans ses décisions de taxation d'ICC 2010 et 2011 du 28 février 2013, l'AFC-GE a retenu, conformément au ruling conclu avec la recourante le 20 avril 2007, une répartition intercantonale du bénéfice en fonction des charges d'exploitation, sans attribution d'un préciput au canton du siège, soit le canton du Tessin. Pour leur part, les autorités de taxation tessinoises ont, dans leurs décisions de taxation du 6 septembre 2012 pour les années 2010 et 2011, également pris en compte une répartition intercantonale du bénéfice en fonction des charges d'exploitation, mais ont également retenu un préciput de 20 % en leur faveur, conformément au ruling passé avec la recourante le 8 mars 2007. Par conséquent, le pourcentage total de répartition du bénéfice de la recourante est

supérieur à 100 % et cette dernière se trouve donc confrontée à un cas de double imposition intercantonale au sens de l'art. 127 al. 3 Cst.

En l'occurrence, comme susmentionné, le critère retenu tant par les autorités de taxations genevoises que tessinoises pour la répartition intercantonale du bénéfice, soit les charges d'exploitation des différents lieux d'exploitation, ne justifie pas l'octroi d'un préciput en faveur du canton du siège. Dès lors, les décisions de taxation de l'ICC 2010 et 2011 du 28 février 2013 de l'AFC-GE sont conformes au droit. Dans son recours auprès du Tribunal fédéral du 15 avril 2015, la contribuable concluait d'ailleurs, principalement, à la modification des taxations tessinoises et, subsidiairement, seulement à la modification des taxations genevoises.

Pour des raisons de souveraineté fiscale, les juridictions genevoises ne peuvent toutefois pas revoir les taxations, au demeurant entrées en force, des autorités fiscales du canton du Tessin. La recourante sera donc renvoyée à mieux agir par devant le Tribunal fédéral, dans le cas où elle souhaite faire trancher ce grief.

- 8) Au vu de ces éléments, le recours sera rejeté.
- 9) Vu l'issue du litige, un émolument 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 13 mai 2014 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 avril 2014 ;

au fond :

le rejette ;

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

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 ;

communique le présent arrêt à A_____, à l'administration fiscale cantonale et au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fiscale du canton du Tessin pour information.

Siégeants : Mme Payot Zen-Ruffinen, présidente, MM. Thélin et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Payot Zen-Ruffinen

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :