

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2407/2004-FIN

ATA/372/2005

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 24 mai 2005

dans la cause

E. _____ S.A.

représentée par PricewaterhouseCoopers S.A., mandataire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

VILLE DE GENÈVE – SERVICE DE LA TAXE PROFESSIONNELLE

EN FAIT

1. E. _____ S.A. (ci-après : E. _____ ou la société) est une société anonyme ayant pour but le « service de révision et conseils d'entreprise, l'assistance administrative, juridique et fiscale, en particulier sur le plan de l'organisation et du contrôle de gestion, l'analyse des informations et risques, la planification et le contrôle de projets et d'opérations commerciales et financières ».
2. Par courrier du 3 mars 1999, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a confirmé à E. _____ que, pour une période de cinq ans dès la période fiscale 1997, elle serait imposée selon les principes suivants :
 - a. Assiette de l'impôt sur le bénéfice

A titre exceptionnel, le bénéfice net de l'activité de services – rendements nets au sens de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) – était présumé à 1/20^{ème} au moins du coût total des services (impôts et amortissements compris).

Les autres revenus nets étaient imposés conformément aux prescriptions applicables aux sociétés auxiliaires selon leur source.
 - b. Impôt cantonal et communal sur le bénéfice

Dans la mesure où la société déployait son activité en faveur du groupe principalement hors de Suisse, les 50% de la marge bénéficiaire provenant de services rendus étaient imposables à concurrence de 20% au taux ordinaire, les 50% restant étaient imposables au taux ordinaire.
 - c. Impôt cantonal et communal sur le capital et les réserves

Le capital et les réserves de la société étaient taxés en application des dispositions de l'article 33 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).
 - d. Impôt fédéral direct sur le bénéfice et sur le capital et les réserves

Le bénéfice, le capital et les réserves étaient imposés dans leur intégralité aux taux prévus aux article 222 et 78 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

Cet accord a été renouvelé le 11 avril 2003, pour une période de cinq ans dès la période fiscale 2002.

3. Le 1^{er} octobre 2001, E._____ a adressé au service de la taxe professionnelle communale (ci-après : le service) sa déclaration pour la taxe professionnelle. Elle a indiqué faire partie du groupe professionnel 150B et a annoncé, pour l'année 1999, des frais généraux en CHF 2'798'288.- et, pour l'année 2000, en CHF 3'467'402.-.

4. Le 13 novembre 2001, la Ville de Genève a transmis à E._____ sa taxe professionnelle 2001, au montant de CHF 11'491.-.

Le service s'était fondé sur le chiffre d'affaires des années 1999 et 2000, majoré de 5%. La moitié de la somme obtenue avait été imposée à 2%, conformément au taux du groupe 150B et le solde à 4,5%, selon le taux prévu pour le groupe 150A.

5. Le 23 novembre 2001, E._____ a élevé réclamation. Elle était au bénéfice d'un statut fiscal particulier en matière d'ICC, conformément à la communication n° 1/99, du 28 janvier 1999, adressée aux contribuables du groupe professionnel ISO par le service, qui fixait les modalités d'imposition des sociétés intégrées au groupe de taxation 150. Selon ce statut, la marge bénéficiaire de 5% était imposée pour moitié au taux privilégié de 20% et, pour l'autre moitié, selon le droit commun. Ainsi, la marge bénéficiaire de 5% était imposée à concurrence de 60%. La méthode employée par les autorités cantonales était purement une méthode de calcul, et E._____ déployait entièrement son activité à l'étranger. Elle devait dès lors être taxée dans le groupe 150B. Subsidiairement, ce n'était pas le groupe 150A qui devait s'appliquer, mais le n° 46, applicable aux comptables et fiduciaires, selon la directive 1/99.

6. a. Le 10 janvier 2002, le service a indiqué que la méthode de taxation appliquée en l'espèce était appropriée, puisque les 50% de l'activité d'E._____ n'étaient pas imposés de manière privilégiée. En 1999, la société avait été incorporée au groupe professionnel 46 par erreur. E._____ a été invitée à se déterminer sur ce courrier dans un délai de dix jours. Elle a maintenu sa réclamation le 15 janvier 2002.

7. a. Le service a notifié à E._____, le 28 janvier 2002, un bordereau pour l'année 2002 qui a aussi fait l'objet d'une réclamation.

b. Le 19 juin 2002, le service a rejeté les réclamations portant sur les bordereaux 2001 et de 2002.

8. a. Le 18 juillet 2002, E._____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), maintenant et développant son argumentation antérieure. Elle s'est fondée notamment sur l'information 7/97 de l'AFC relative à l'imposition ICC des sociétés dites de

services, selon laquelle la méthode utilisée consistait à calculer forfaitairement et de manière purement fictive le privilège fiscal concerné.

b. Le service s'est opposé au recours le 31 janvier 2003. E. _____ était au bénéfice d'un statut fiscal mixte. Il était donc logique que la part non privilégiée soit taxée selon le groupe 150A.

9. Par décision du 25 octobre 2004, la commission a rejeté le recours. E. _____ n'avait pas établi qu'elle exerçait de manière prépondérante son activité hors de Suisse.

10. a. Le 24 novembre 2004, E. _____ a saisi le Tribunal administratif d'un recours reprenant et développant ses arguments antérieurs.

b. La Ville de Genève s'est opposée au recours le 3 janvier 2005.

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 taxe professionnelle communale 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 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05). 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 ; RDAF 1982 p. 408 ; RDAF 1980 p. 104 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 243).

b. Cette taxe se calcule sur la base de coefficients qui s'appliquent aux chiffres annuels 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).

Ce dernier coefficient est fixé sur la base de l'intensité de rendement moyen des activités prises en considération.

L'impôt est calculé en fonction de la totalité du chiffre des affaires (marchandises et services) (ATF B. du 22 décembre 1978, consid. 6 in RDAF 1980 p. 112).

c. Les coefficients applicables au chiffre des affaires des différents groupes professionnels sont répertoriés à l'article 12A du règlement d'application de la loi sur les contributions publiques du règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 30 décembre 1958 (RALCP – D 3 05.04). Le groupe 150 est divisé en deux sous-groupes : A. sociétés de service, bureaux de liaison, 4,5 0/00 et B. sociétés de base, 2,0 0/00.

3. a. La communication 1/99 est une ordonnance administrative interprétative visant à uniformiser l'application de la législation dans le but d'éviter les inégalités de traitement. En codifiant la pratique administrative, ce type d'acte institue des présomptions par généralisation, lorsque l'individualisation dans chaque cas entraînerait un travail excessif. Néanmoins, ces ordonnances n'étant pas des règles de droit, le juge devra s'en écarter dès que l'interprétation qu'elles donnent n'est pas conforme à la loi ou à des principes généraux (P. MOOR, Droit administratif, tome I, Berne 1994, p. 271 et les citations).

b. Pour les sociétés dites "de base", soit celles mises au bénéfice du statut fiscal de société auxiliaire par l'AFC (art. 23 LIPM), celles qualifiées de sociétés holdings au sens de l'article 22 de la LIPM et les sociétés de service bénéficiant d'un statut fiscal prévoyant une imposition privilégiée, la communication 1/99 prévoit que le chiffre des affaires en droit commun selon le statut fiscal est taxable au taux du groupe professionnel correspondant mais que, s'agissant du chiffre des affaires exempté ou imposé de manière privilégiée selon le statut fiscal cantonal, sont pris en considération les frais généraux majorés de 5 %. Le chiffre des affaires ne pouvant être pris en compte pour lesdites sociétés se sont les frais généraux qui servent à reconstituer le chiffre des affaires imposable (Revue fiscale, 7/96, p. 341).

c. La substitution de la taxation du chiffre des affaires par celle des frais généraux majorés prévue dans la communication 1/99, comme la création du groupe 150 B, découle de la volonté d'éviter des inégalités de traitement (MGC 1971, p. 3478 ss). Le tribunal de céans a examiné la légalité de cette pratique du service de la TPC et l'a admise en raison de la particularité de l'activité des sociétés de base (ATA/273/2004 du 30 mars 2004 et la jurisprudence citée).

4. Il ressort de l'information 7/97, émise par l'AFC à l'attention des associations professionnelles, que les sociétés de services exerçant une activité préparatoire, déployant principalement leurs activités à l'étranger en faveur de sociétés de la multinationale du groupe auquel elles appartiennent, sont taxées selon les modalités suivantes :

- a. Le bénéfice fixé forfaitairement à 5% du coût des dépenses effectuées en Suisse est imposable à 100%, au taux ordinaire ;
- b. Le bénéfice fixé forfaitairement à 5% du coût des dépenses effectuées à l'étranger par ou pour du personnel résidant à l'étranger, est imposable à concurrence de 20%, au taux ordinaire ;
- c. Le bénéfice fixé forfaitairement à 5% du coût des dépenses effectuées à l'étranger par du personnel résidant en Suisse est imposable pour moitié au taux ordinaire, et pour moitié à concurrence de 20% au taux ordinaire ;
- d. La rémunération du personnel résidant en Suisse et employé temporairement à l'étranger est ventilée entre les catégories de dépenses visées sous (a) et (c) en fonction des jours de travail accomplis en Suisse et à l'étranger.

Lorsque le bénéfice brut est supérieur à 105% des dépenses, le bénéfice imposable équivaut au résultat comptable, ventilé par la détermination du taux par catégories de dépenses.

Cette directive précise qu'il est aussi possible d'utiliser une méthode simplifiée, qui est une variante par rapport à celle qui vient d'être décrite. Selon cette méthode, les sociétés précitées peuvent choisir d'être imposées comme suit :

- a. 50% de la marge bénéficiaire taxable selon le droit ordinaire ;
- b. 50% de la marge bénéficiaire taxable à concurrence de 20% du taux ordinaire.

Il ressort de l'analyse qui précède que l'accord trouvé entre E. _____ et l'AFC l'a été en application de la méthode simplifiée de l'information 7/1997.

Contrairement à ce que soutient la recourante, cela ne signifie pas que l'intégralité de son bénéfice est réalisé à l'étranger. Face au choix qu'elle a fait, au niveau cantonal, d'être taxée selon une méthode simplifiée, le service était en droit de présumer, comme il l'a fait, que cette méthode était représentative de l'activité réelle d'E. _____. Dans la mesure où tel n'était pas le cas, il appartenait à cette société de le démontrer, par les chiffres, ce qu'elle n'a jamais tenté de faire au cours de la procédure.

5. Subsidiairement, E. _____ conclut à ce que son activité en Suisse ne soit pas taxée dans le groupe 150A, mais dans le groupe 46 qui concerne les comptables et les fiduciaires, conformément à son but.

Ce faisant, la recourante oublie que l'article 12a alinéa 1 chiffre 150 RALCP prévoit un coefficient applicable au chiffre d'affaires des sociétés de services. L'accord qu'elle a conclu avec l'AFC, en application de l'information

7/1997, démontre qu'elle est une telle société, et qu'elle ne rentre pas dans la catégorie « comptables et fiduciaires ».

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émoluments de CHF 2'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 24 novembre 2004 par E._____ S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 octobre 2004 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émoluments de CHF 2'500.- ;

communique le présent arrêt à PricewaterhouseCoopers S.A., mandataire de la recourante, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et au service de la taxe professionnelle de la Ville de Genève.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :