

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2646/2012-ICC

ATA/340/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 mai 2014

2^{ème} section

dans la cause

A_____ SA

représentée par Beau Fiduciaire (Genève) SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
4 février 2013 (JTAPI/146/2013)**

EN FAIT

- 1) A_____ SA (ci-après : la société) est une société dont le but est la détention de participations financières et autres opérations financières.
- 2) Le 4 décembre 2009, la société a retourné à l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE) une déclaration fiscale vierge pour l'année 2008. Elle avait transféré le _____ 2008 son siège social dans le canton de Fribourg et avait été radiée du registre du commerce du canton de Genève. L'autorité de taxation était le canton de Fribourg, en application de l'art. 22 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).
- 3) Le 13 juillet 2010, la société a déposé sa déclaration fiscale 2008 auprès de l'administration fiscale cantonale fribourgeoise (ci-après : AFC-FR).
- 4) Par bordereau du 14 décembre 2010, l'AFC-FR a taxé provisoirement la société pour l'année 2008. La part d'imposition retenue pour le canton était de 357 jours sur 366, soit 97,541 %. Arrêtant le bénéfice imposable en Suisse à CHF 662'778.-, la part imposable dans le canton de Fribourg s'élevait ainsi à CHF 646'480.-. Quant au capital, l'AFC-FR retenait une somme de CHF 2'662'788.- imposable en Suisse, dont CHF 2'597'300.- l'étaient dans le canton de Fribourg.
- 5) Le 4 mai 2012, l'AFC-GE a notifié à la société un bordereau de taxation pour l'année 2008. La part d'imposition retenue pour le canton était de 99,167 % pour une période de rattachement du 1^{er} janvier au 27 décembre 2008. Sur un bénéfice net à répartir qu'elle fixait à CHF 663'056.-, une part de CHF 657'530.- était imposable à Genève. Du capital propre total fixé à CHF 2'662'778.-, CHF 2'640'588.- l'étaient à Genève.
- 6) Le 24 mai 2012, la société a élevé réclamation contre cette taxation. Elle avait transféré son siège social dans le canton de Fribourg le _____ 2008. Par conséquent, la taxation à Genève ne devait porter que du 1^{er} janvier au 9 novembre 2008.
- 7) Par décision du 20 juillet 2012, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation. Elle a pris en compte la date du _____ 2008 comme date de transfert de la société et non plus celle du _____ 2008, soit la date de l'inscription de la contribuable dans le registre du commerce du canton de Fribourg, et a rectifié la taxation en conséquence. Le canton retenait désormais une quote-part cantonale de 98,045 % pour le bénéfice et une autre quote-part de 97,778 % pour le capital. Sur un bénéfice net à répartir de CHF 663'056.-, la part

imposable à Genève s'élevait à CHF 650'090.-. Sur un capital propre de CHF 2'662'778.-, la part imposable à Genève se montait à CHF 2'603'605.-.

- 8) Par acte du 16 août 2012, la société a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Elle a conclu à l'annulation de la décision de taxation, à ce que le TAPI constate que la circulaire 17 de la Conférence suisse des impôts (ci-après : la circulaire n° 17) - appliquée par l'AFC-GE selon la recourante - allait au-delà du cadre de l'art. 22 LHID, et à ce qu'il juge que la société ne devait pas faire l'objet d'un bordereau de taxation établi par le canton de Genève.

L'AFC-GE l'avait taxée en application de la circulaire n° 17, alors que celle-ci n'avait pas de caractère obligatoire, comme l'avaient rappelé le Conseil fédéral, la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances ainsi que la Cour fiscale du Tribunal cantonal fribourgeois.

- 9) Dans sa réponse du 30 novembre 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle avait déterminé l'assiette du bénéfice et du capital imposables à Genève proportionnellement à la présence personnelle de la société dans le canton, soit du 1^{er} janvier au 22 décembre 2008. Sa décision ne se fondait que sur la LHID et sur les dispositions de l'ordonnance fédérale sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux du 9 mars 2001 (OLHID – RS 642.141). Elle ne faisait nullement mention de l'application de la circulaire n° 17. Du reste, elle avait répondu à la recourante qui, par réclamation, souhaitait que l'AFC-GE prenne en considération une assiette proportionnelle à une période du 1^{er} janvier au 9 novembre 2008, ce qui n'avait pas pu être admis compte tenu de la date d'inscription de la société au registre du commerce fribourgeois.

- 10) Le 4 février 2013, le TAPI a rejeté le recours, faisant droit aux arguments de l'AFC-GE, laquelle avait procédé à une taxation conforme à l'art. 22 LHID et à la jurisprudence y relative.

- 11) Le 11 mars 2013, la société a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation, à celle des décisions de l'AFC-GE et à ce qu'il soit constaté que seul le canton de Fribourg était compétent pour effectuer la taxation.

Le canton de Genève s'appuyait sur la circulaire n° 17 pour la taxer alors qu'en application de l'art. 22 LHID, c'était le canton de Fribourg qui était seul compétent. La répartition ultérieure des impôts devait être effectuée par ce canton, lequel rétrocéderait au canton de Genève la part qui lui revenait en vertu de la loi fiscale fribourgeoise appliquée pour la taxation de la période fiscale dans sa totalité.

12) Le 26 mars 2013, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observation.

13) Dans sa réponse du 8 avril 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La recourante persistait à dénoncer l'application de la circulaire n° 17, argument qui tombait à faux dans la mesure où elle avait déterminé le montant du bénéfice et du capital imposables de la recourante dans le canton de Genève proportionnellement à la durée de son assujettissement, soit du 1^{er} janvier au 22 décembre 2008. L'art. 7 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM – D 3 15) précisait qu'en cas de transfert du siège dans un autre canton, l'assujettissement aux impôts sur le bénéfice et le capital se poursuivait sans changement au cours de la période fiscale en cours. Pour le surplus, l'AFC-GE persistait dans l'argumentation qu'elle avait présentée devant le TAPI.

14) Le 15 avril 2013, le juge délégué a communiqué la détermination de l'AFC-GE à la recourante et gardé la cause à juger, ce dont les parties ont été informées.

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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

2) La recourante soutient que l'AFC-GE n'a pas le droit de déterminer elle-même le montant de l'impôt dû pendant la période de l'exercice fiscal 2008 où elle avait son siège à Genève. Selon elle, l'AFC-FR serait seule compétente pour procéder à sa taxation, la répartition ultérieure des impôts devant être effectuée par ce canton, lequel rétrocéderait ensuite au canton de Genève la part qui lui serait due en application de la loi fiscale fribourgeoise.

3) Selon l'art. 20 al. 1 phr. 1 LHID, il y a assujettissement des personnes morales à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles ont leur siège ou leur administration effective dans le canton.

L'assujettissement à raison du rattachement personnel a pour effet que le contribuable visé, s'il a son domicile ou séjour fiscal dans le territoire, devient imposable sur la totalité de son revenu et de sa fortune, sans égard à l'endroit où ses biens sont situés et sans égard à la source de ses revenus. Le domicile ou le séjour fiscal des personnes morales est quant à lui toujours lié à l'existence d'un

siège (statutaire ou de fait) dans le territoire (Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse [impôts directs], 2002, p. 31 n. 8).

Pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, le début de l'assujettissement illimité correspond généralement à la date de leur inscription au registre du commerce, conformément à l'art. 643 al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 218 n. 28).

- 4) Selon l'art. 22 LHID, en cas de transfert du siège ou de l'administration effective d'un canton à un autre au cours d'une période fiscale, la personne morale est assujettie à l'impôt dans ces cantons pour la période fiscale entière (al. 1). Dans cette hypothèse, l'autorité de taxation est celle du canton du siège ou de l'administration effective à la fin de la période fiscale (al. 2).

Lorsqu'il ressort de la déclaration d'impôt d'un contribuable ayant son domicile ou son siège dans le canton qu'il est aussi assujetti à l'impôt dans un autre canton, l'autorité de taxation porte le contenu de sa déclaration et sa taxation à la connaissance des autorités fiscales de l'autre canton (art. 39 al. 2 phr. 2 LHID). La procédure de taxation se déroule aussi bien dans le canton de domicile ou du siège que dans les autres cantons. Dans ces derniers, le contribuable peut toutefois remplir son obligation de déposer une déclaration d'impôt par la remise d'une copie de la déclaration d'impôt du canton du domicile ou du siège (art. 2 al. 1 et 2 OLHID).

Ces dispositions ancrent le principe de l'unité fiscale. En d'autres termes, en cas de déplacement de siège d'un canton à un autre, la LHID attribue la juridiction pour toute la période fiscale uniquement au canton où se trouve le siège à la fin de l'année au cours de laquelle le transfert s'est effectué. Le canton en question est ainsi chargé de la coordination de la taxation entre les cantons et de la transmission de l'information aux autorités cantonales concernées (Walter RYSER/Bernard ROLLI, op. cit., p. 42 n. 20 ; Daniel DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2013, p. 333 n. 1135). Il n'y a ainsi pas d'imposition au titre d'un cas de fin d'assujettissement (Xavier OBERSON, op. cit., p. 218 n. 30). Selon le Message du Conseil fédéral du 24 mai 2000 concernant la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, l'attribution de compétence au canton du siège à la fin de la période selon l'art. 22 LHID ne prive pas le canton de départ du droit de procéder également à la taxation de la période, cet autre canton procédant à la détermination des éléments imposables sur la base de sa législation fiscale (FF 2000 3597).

- 5) La circulaire n° 17 vise à expliquer les conditions d'application de l'art. 22 LHID.

Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_477/2011 du 13 juillet 2012 consid. 4.1.3 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 ; ATA/270/2014 du 15 avril 2014 ; ATA/291/2013 du 7 mai 2013 ; ATA/625/2011 du 4 octobre 2011 ; ATA/611/2010 du 1^{er} septembre 2010 consid. 4 ; ATA/617/2008 du 9 décembre 2008 consid. 6c).

- 6) En l'espèce, il n'est pas contesté que, durant la plus grande partie de l'année 2008, la recourante avait son siège dans le canton de Genève et qu'elle l'a transféré dans le canton de Fribourg au cours de l'année 2008. En vertu de l'art. 22 al. 1 LHID, elle doit par conséquent être imposée partiellement dans ces deux cantons pour la période fiscale 2008. Il est établi qu'en fin de période fiscale 2008, la recourante avait son siège dans le canton de Fribourg. En vertu des principes énoncés ci-dessus, ce sont donc les autorités fiscales fribourgeoises qui, en vertu des art. 39 al. 2 phr. 2 LHID et 2 OLHID, sont compétentes pour recevoir la déclaration fiscale de la contribuable, la traiter et coordonner son imposition avec le canton de Genève. Cette compétence ne prive cependant par le canton de Genève de son droit de procéder également, mais pro rata temporis, à la taxation de la recourante selon sa propre législation fiscale en fonction des éléments que lui communique le canton de Fribourg. Pour le surplus, la circulaire n° 17 dont la recourante conteste l'application mais à laquelle l'AFC-GE ne fait pas référence dans ses décisions, ne dit rien d'autre que ce que prévoit la loi.
- 7) Selon l'art. 22 al. 3 LHID, le bénéfice et le capital sont répartis entre les cantons concernés conformément aux règles du droit fédéral relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale, applicables par analogie.

En règle générale, c'est-à-dire lorsque, par exemple, il n'y a pas de revenus extraordinaires justifiant une autre répartition, celle-ci s'effectue pro rata temporis du bénéfice et du capital imposables en faveur des cantons de départ et d'arrivée, en fonction de la durée respective de rattachement (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.212/2004 du 23 novembre 2004 consid. 3.2).

En l'espèce, il ressort de la consultation du registre du commerce fribourgeois que la recourante s'y est inscrite le _____ 2008. La date du _____ 2008 qu'elle a avancée au stade de la réclamation correspond en réalité à une publication dans la Feuille officielle suisse du commerce d'après laquelle Monsieur B_____, de C_____, à Genève, est membre du conseil

d'administration avec signature collective à deux. Il n'y est en revanche nullement fait mention d'une quelconque inscription à cette date de la recourante au registre du commerce fribourgeois.

Dès lors que la date pertinente de son transfert à Fribourg est le _____ 2008, l'imposition de la contribuable dans le canton de Genève doit porter sur la période allant du 1^{er} janvier au 22 décembre 2008, soit sur 357 jours des 366 composant l'exercice fiscal 2008 (l'année 2008 étant une année bissextile). En d'autres termes, la quote-part du canton de Genève doit se monter à 97,541 % du bénéfice et du capital imposables en application de la LIPM, et non pas à 98,045 %, respectivement 97,778 %, comme l'a déterminé l'AFC-GE.

Enfin, la chambre de céans relève que la taxation provisoire du canton de Fribourg datée du 14 décembre 2010 retient, sans que cela s'explique, une part imposable dans ce canton de 97,5410 % (ou 357 jours sur 366) contre 2,4590 % (9 jours sur 366) en faveur du canton de Genève. Il n'est toutefois pas de sa compétence de reprendre la taxation fiscale fribourgeoise.

- 8) Au vu de ce qui précède, le recours sera très partiellement admis, et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation 2008 au sens des considérants.

Vu l'issue du litige, un émolument réduit de CHF 750.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée dès lors qu'elle n'y a pas conclu (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 mars 2013 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 février 2013 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance en ce qu'il confirme le montant du bénéfice et du capital imposables déterminé par l'administration fiscale

cantonale dans le bordereau de taxation rectifié de l'impôt cantonal et communal 2008 du 20 juillet 2012 ;

confirme ce jugement pour le surplus ;

annule la décision sur réclamation et le bordereau de taxation rectifié de l'impôt cantonal et communal 2008 rendus par l'administration fiscale cantonale le 20 juillet 2012 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation au sens des considérants ;

met à la charge de A_____ SA un émolument de CHF 750.- ;

dit qu'il ne lui 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 au Beau Fiduciaire (Genève) SA, mandataire de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :