

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3869/2012-ICC

ATA/116/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 janvier 2015

1^{ère} section

dans la cause

A_____

représentée par Me Pierre-Marie Glauser et Me Bénédicte Mariéthoz Comoli, avocats

contre

VILLE DE GENÈVE

soit pour elle le service de la taxe professionnelle communale

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
26 septembre 2014 (JTAPI/1040/2014)**

EN FAIT

- 1) A_____ (en allemand, Aa_____) est une société anonyme active dans le domaine de l'assurance-vie, dont le siège se trouve à Winterthur, dans le canton de Zurich. Elle était, entre juin 1998 et mars 2008, dénommée B_____ (en allemand, Bb_____).

C_____, dénommée Cc_____ en allemand, est une société anonyme de longue date, ayant son siège à la même adresse que A_____, dans le canton de Zurich.

- 2) Selon le registre du commerce du canton de Genève, il existait entre 2003 et 2007, sur le territoire de la Ville de Genève, quelques agences comportant la dénomination « D_____ », ou « E_____ » ou « F_____ », en particulier l'entreprise individuelle dénommée, entre janvier 2000 et décembre 2009, « G_____, agence générale de la B_____ », qui porte depuis fin 2009 le nom « D_____, G_____ ».

- 3) Le 17 janvier 2007, le service de la taxe professionnelle communale de la Ville de Genève (ci-après : le service TPC) a informé Bb_____ que cette dernière disposait à nouveau d'un for fiscal d'exploitation dans le canton de Genève et qu'elle ouvrait une + de rappel d'impôt pour les dix dernières années.

Il l'invitait à lui transmettre copie des répartitions intercantionales sur le bénéfice remises à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) pour les périodes de 1998 à 2005 afin de déterminer les périodes fiscales devant faire l'objet d'un rappel d'impôt en matière de taxe professionnelle communale (ci-après : TPC).

Il lui rappelait son devoir légal de s'annoncer spontanément à l'autorité de taxation lorsqu'elle remplissait les conditions d'assujettissement à la TPC. Il mentionnait son courrier du 5 février 1996, par lequel il la sortait de son rôle des contribuables assujettis à la TPC, faute d'établissement stable dans le canton de Genève.

Cette décision n'indiquait pas la voie et le délai de recours.

- 4) Le 31 janvier 2007, B_____ a contesté avoir un établissement stable dans le canton de Genève et être assujettie à la TPC. Elle n'a pas transmis les documents demandés. Cette décision n'indiquait pas la voie et de délai de recours.

Suite à la réorganisation de la B_____, la plupart des agences avaient été intégrées dans la distribution des agences « non-vie » de la H_____. Dans certains cas, les agents étaient salariés par ces agences. Dans d'autres cas, les

agences avaient directement repris les affaires « Vie » dans leur distribution, mais n'avaient pas le pouvoir de signature pour ces produits. Comme le Tribunal fédéral n'avait pas modifié sa jurisprudence relative à la notion d'établissement stable et que les distributeurs des produits « Vie », qu'il s'agisse d'agences principales, d'agences générales ou d'agences Vie, n'avaient pas le pouvoir de signature pour les affaires « Vie », B_____ n'était pas un établissement stable soumis à la TPC.

L'attribution de la quote-part d'exploitation à partir de 2003 au canton de Genève résultait uniquement de la Circulaire n° 23 de la Conférence suisse des Impôts du 26 juin 2002, respectivement du 17 décembre 2003, renouvelée le 21 novembre 2006. Cette circulaire constituait une sorte d'accord intercantonal destiné à répartir le bénéfice et le capital des assurances.

- 5) Le 20 mars 2007, la H_____ a confirmé la position de la B_____ exprimée dans le courrier du 31 janvier 2007.
- 6) Le 27 avril 2007, le service TPC a confirmé l'assujettissement de B_____ à la TPC pour les périodes fiscales de 2003 à 2007, au motif que cette société avait déclaré, pour cette période, un for fiscal d'exploitation dans le canton de Genève pour les impôts sur le bénéfice et le capital.

Il l'invitait à lui retourner les formulaires de déclaration relatifs à la période précitée et à lui envoyer les répartitions intercantionales du bénéfice pour les exercices de 2003 à 2005.

- 7) Le 23 mai 2007, D_____ a, sur nouvelle demande du service TPC du 11 mai 2007, transmis au service TPC les rapports annuels de 2003 à 2005 ainsi que le tableau de répartition intercantonale pour ces trois années, tout en insistant sur le fait que la B_____ n'avait pas d'établissement stable à Genève et ne pouvait de ce fait pas être soumise à la TPC. Elle demandait à que cette dernière société soit rayée de la liste des contribuables.

L'attribution, à partir de 2003, à Genève d'une partie du résultat était due à la Circulaire 23 du 17 décembre 2003, précisée par celle du 21 novembre 2006. Les primes étaient attribuées sur la base d'agences fictives, dénommées établissements stables dans la circulaire. Cette attribution était uniquement un moyen de répartition intercantonale afin que les cantons n'ayant pas d'établissement stable reçoivent aussi une côte d'exploitation des assurances.

- 8) Le 27 mai 2008, D_____ a maintenu sa position et retourné les formulaires de déclaration non remplis. Elle informait le service TPC que B_____ était devenue A_____.
- 9) Le 28 juillet 2008, le service TPC a maintenu sa position en ce qui concernait A_____.

recours de première instance, il suspendait la procédure de taxation d'A_____ jusqu'à fin novembre 2008.

- 10) Le 24 janvier 2012, D_____ a persisté à nier le fait qu'A_____ soit assujettie à la TPC.
- 11) Le 21 novembre 2012, la commission de réclamation en matière de TPC a confirmé l'assujettissement d'A_____ à la TPC parce qu'elle était en droit de se baser schématiquement sur l'imposition relative aux impôts directs et qu'elle figurait au rôle de l'AFC. Elle fondait sa décision sur l'arrêt de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) du 15 février 2011 (ATA/95/2011).
- 12) Par acte du 11 décembre 2012, A_____ a formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à son annulation et à ce qu'elle soit radiée du registre des contribuables en matière de TPC.
- 13) Le 18 avril 2013, le service TPC a conclu au rejet du recours.
- 14) Le 3 mai 2013, A_____ a persisté dans ses conclusions.
- 15) Le 25 mars 2014, le TAPI a invité A_____ à lui transmettre copie des contrats qu'elle avait conclus, pour régler la vente des contrats d'assurance-vie, avec onze agences I_____ situées sur le territoire de la Ville de Genève.
- 16) Le même jour, le TAPI a également demandé au service TPC si les onze agences I_____, objet de la demande de renseignements effectuée auprès d'A_____, avaient été assujetties à la TPC. En cas de réponse positive, il sollicitait leurs bordereaux de TPC à partir de 2007.
- 17) Le 7 avril 2014, A_____ a remis au TAPI cinq contrats d'agence principale conclus entre octobre 2008 et août 2013, trois contrats d'agence générale conclus entre août 2011 et septembre 2013, ainsi qu'un contrat d'agence partenaire conclu en septembre 2008. Elle l'a également informé, s'agissant des deux dernières agences, que les contrats avaient été annulés et lui a transmis les conventions respectives de résiliation d'août et septembre 2008. L'ensemble de ces onze contrats avaient été passés par C_____.
- 18) Le 15 avril 2014, le service TPC a fait parvenir, pour dix des onze agences, les bordereaux relatifs à la période s'étendant entre 2007 et 2013, une agence n'ayant pas encore été taxée. Six de ces agences avaient été assujetties à la TPC dès 2008, les cinq autres l'avaient respectivement été en 1972, 1996, 2000, 2004 et 2007. Parmi ces cinq agences, deux n'étaient plus assujetties à la TPC dès 2010 respectivement 2011 et avaient été radiées du registre du commerce.

- 19) Sur demande du 21 juillet 2014 du TAPI, l'AFC a, par courrier du 7 août 2014, informé le TAPI qu'A_____ avait été imposée, pour les périodes fiscales 2003 à 2007, dans le canton de Genève en raison d'un établissement stable au sens de l'art. 3 al. 1 let. b de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) et de la possession d'immeubles sis dans ledit canton en vertu de l'art. 3 al. [1] let. c LIPM. L'AFC n'a pas mentionné de rattachement économique découlant de l'association de la contribuable à une entreprise établie dans le canton en application de l'art. 3 al. 1 let. a LIPM, hypothèse également soulevée par le TAPI dans sa demande de renseignements.

Elle précisait ne jamais avoir approfondi l'investigation au sujet de l'existence d'un établissement stable dans le canton de Genève. La contribuable lui avait spontanément remis, chaque année, une répartition intercantonale, établie conformément à la Circulaire 23 de la Conférence suisse des impôts relative à la répartition fiscale des éléments imposables des compagnies d'assurance du 21 novembre 2006 (ci-après : Circulaire 23), et attribué une quote-part d'exploitation et une quote-part immobilière au canton de Genève.

- 20) Les 5 et 8 septembre 2014, A_____ et le service TPC ont respectivement maintenu leur position.
- 21) Par jugement du 26 septembre 2014, le TAPI a rejeté le recours. Il a également constaté que les créances fiscales n'étaient pas prescrites. La prescription absolue de quinze ans n'avait pas été atteinte, dans la mesure où la première année fiscale litigieuse était 2003.

En produisant un tableau de répartition intercantonale de l'impôt sur le bénéfice et le capital, conforme à la Circulaire 23, A_____ admettait l'existence d'un établissement stable à Genève et était, en conséquence, assujettie à la TPC. Elle reconnaissait en outre être soumise aux impôts directs à Genève ; cet assujettissement découlait notamment de l'existence d'un établissement stable au sens de l'art. 3 al. 1 let. b LIPM. La notion d'établissement stable au sens de cette dernière disposition était identique à celle résultant de l'art. 301 al. 1 let. c de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

La réponse du 7 août 2014 de l'AFC ne suscitait pas de doute. Le fait qu'A_____ avait été imposée sur le bénéfice à Genève, présumait la présence d'un établissement stable et un assujettissement à ce titre. Le fait que l'AFC n'ait jamais examiné en détail la condition d'un établissement stable ne remettait pas en cause son existence. A_____ ne l'avait pas contestée en matière d'impôts directs.

- 22) Le 27 octobre 2014, A_____ a interjeté recours contre ce jugement auprès de la chambre administrative en concluant à son annulation et au renvoi du dossier au service TPC afin que ce dernier la raye du rôle des contribuables.

Elle contestait avoir un établissement stable à Genève. Contrairement à l'arrêt de la chambre administrative du 15 février 2011 (ATA/95/2011), elle se trouvait dans une autre situation de fait. Elle n'avait pas de bureau ou d'installation fixe, ni de personnel à Genève.

La présence d'agents d'assurance indépendants à Genève, qui commercialisaient ses produits d'assurance, ne remplissait pas l'une des trois conditions nécessaires à la reconnaissance d'un établissement stable, à savoir celle de faire partie de la société d'assurance. En effet, ses agents d'assurance n'étaient pas dans un rapport de travail ou de dépendance vis-à-vis d'elle. Il s'agissait de commerçants indépendants, actifs pour leur propre compte, disposant de leurs propres locaux et de leur propre personnel et supportant leurs propres risques. Ils étaient rémunérés sur la base de commissions calculées sur l'acquisition et le renouvellement de contrats.

S'agissant de l'inscription de Monsieur J_____ et de plusieurs de ses collaborateurs, dans le registre des intermédiaires d'assurance tenu par l'autorité de surveillance des marchés financiers FINMA, en tant qu'employé d'A_____, elle provenait vraisemblablement d'une erreur au moment de l'inscription. L'utilisation d'une adresse e-mail unique pour les collaborateurs du groupe D_____ et ceux de l'agence de M. J_____ était due à des motifs commerciaux. Les assurés achetaient des produits d'assurances, et en particulier des polices de prévoyance, proposés et conclus par I_____, mais commercialisés par les agents d'assurance. Le jugement du TAPI ne se fondait par ailleurs pas sur une prétendue dépendance des agents vis-à-vis de la société d'assurance. Le service TPC concluait ainsi à tort à l'existence d'une dépendance des agents d'assurance envers elle.

L'assujettissement d'A_____ à la TPC ne pouvait reposer sur les seuls avis de répartition intercantonale de l'impôt sur le bénéfice et le capital, ni sur le seul fait d'être soumis aux impôts directs sur la base de la répartition intercantonale des primes d'assurances attribuées au canton de Genève en application de la Circulaire 23. D'une part, dans son arrêt précité n° ATA/95/2011, la chambre de céans avait fondé l'assujettissement à la TPC sur l'activité déployée à Genève par la société concernée, et non sur les avis de répartition intercantonale en matière d'impôt sur le bénéfice. D'autre part, l'assujettissement d'A_____ aux impôts directs genevois sur la base de la Circulaire 23 ne pouvait pas avoir pour effet de créer un établissement stable au sens de l'art. 301 al. 1 let. c LCP. La transmission à l'AFC des éléments nécessaires à la répartition intercantonale du bénéfice au niveau des impôts directs ne constituait en outre pas une reconnaissance, par A_____, de l'existence d'un établissement stable en matière de TPC à Genève. La notion d'établissement stable définie par la Circulaire 23 différait de celle posée par la loi et la jurisprudence. Cette différence s'expliquait par le fait que la Circulaire 23 résultait d'un consensus entre notamment les administrations

cantonaux et les compagnies d'assurances, qui avait pour but de simplifier la répartition intercantonale au niveau des impôts directs et le prélèvement des impôts des compagnies d'assurances représentées en Suisse par l'intermédiaire d'agents. Les primes ne constituaient pas l'assiette fiscale, mais la clé de répartition.

- 23) Le 3 novembre 2014, le TAPI a transmis son dossier sans observations.
- 24) Le 1^{er} décembre 2014, le service TPC a conclu au rejet du recours.

Les compagnies d'assurances étaient assujetties à la TPC au motif qu'une quote-part de leur résultat d'exploitation était imposée dans le canton de Genève dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice. Ce mode de procéder avait été confirmé par l'arrêt précité de la chambre de céans n° ATA/95/2011. La notion d'établissement stable était la même en matière d'impôts directs et de TPC. Elle était précisée dans la Circulaire 23 pour les compagnies d'assurances, en conformité avec les règles découlant de la jurisprudence du Tribunal fédéral.

Le bénéfice imposable était réparti entre les cantons, dont la compétence fiscale avait été reconnue en raison du siège de la société ou de l'établissement stable situé sur leur territoire. Ainsi, si la recourante n'avait pas d'établissement stable dans le canton de Genève, elle n'aurait pas dû prendre en compte les primes genevoises pour attribuer une part de son bénéfice à ce canton dans le cadre de la répartition intercantonale du bénéfice, comme cela ressortait de l'annexe à la déclaration d'impôt qu'elle avait établie pour le canton de Genève.

Il demandait la confirmation de sa pratique. Celle-ci consistait à se calquer sur les décisions de l'AFC, tant pour la reconnaissance de l'établissement stable que pour la quote-part d'exploitation permettant de déterminer le chiffre d'affaires afférent au canton de Genève pour les contribuables n'établissant pas de comptes pour chaque établissement stable. Cette pratique était simple à appliquer et garantissait l'égalité de traitement entre les contribuables ayant leur siège dans le canton et ceux y exerçant une activité par l'intermédiaire d'un for fiscal d'exploitation secondaire. Il n'y avait pas de raison de demander aux communes de déterminer l'existence d'un établissement stable, alors qu'il s'agissait de la même notion qu'en matière d'impôt sur le bénéfice et que l'AFC, mieux équipée que les instances communales, l'examinait. Si la recourante était assujettie à l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice, elle devait aussi l'être pour la TPC. Il renonçait à l'assujettissement de la recourante à la TPC seulement si celle-ci n'était pas assujettie aux impôts directs.

- 25) Le 18 décembre 2014, la recourante a maintenu sa position.

La définition d'établissement stable contenue dans la Circulaire 23 avait évolué entre sa version de 1999 et sa version actuelle datant de 2006. Celle-ci était

contraire à la notion d'établissement stable définie par la jurisprudence du Tribunal fédéral. Vu les contradictions existant entre les termes de la version actuelle de la Circulaire 23 et la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'assujettissement aux impôts directs sur la base de cette circulaire ne préjugeait pas de l'existence d'un établissement stable « au sens juridique du terme » (sic). En se basant sur l'assujettissement de la recourante aux impôts directs genevois, fondé sur la version actuelle de la Circulaire 23, sans vérifier les conditions posées par la jurisprudence du Tribunal fédéral pour définir l'établissement stable, la pratique du service TPC employait une méthode simple mais fautive.

- 26) Le 22 décembre 2014, la cause a été 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) Le présent litige porte sur l'assujettissement de la recourante à la TPC pendant les années 2003 à 2007. Les parties ne remettent en cause ni le fait que cet assujettissement doive s'examiner au regard de l'art. 301 al. 1 let. c LCP, ni le fait qu'il existait entre 2003 et 2007 des agences commercialisant les produits de la recourante sur le territoire de la Ville de Genève. Elles ne contestent pas le principe suivant lequel la présence, à Genève, d'un établissement stable au sens de la jurisprudence fédérale conduit à l'assujettissement de la recourante à la TPC. Elles admettent le fait que la recourante était assujettie aux impôts directs genevois sur le bénéfice entre 2003 et 2007.

Les parties divergent sur la question de savoir si, en matière de TPC, la condition exigeant l'existence d'un établissement stable dans le canton de Genève est en l'espèce réalisée, le siège de la recourante étant situé hors de ce canton. Plus particulièrement, la recourante conteste le moyen de preuve utilisé par l'autorité intimée et le TAPI pour démontrer qu'elle dispose d'un établissement stable dans le canton de Genève. Elle estime que ces autorités ne peuvent pas se fonder sur l'avis de répartition intercantonale conforme à la Circulaire 23, ni a fortiori sur son assujettissement aux impôts directs genevois en matière de bénéfice et de capital découlant de l'application de cette circulaire, pour démontrer la présence d'un établissement stable, au sens de l'art. 301 al. 1 let. c LCP, de la société d'assurance sur sol genevois. La recourante motive son argument par le fait que la définition d'établissement stable contenue dans la version actuelle datant de 2006 de la Circulaire 23 est contraire à celle posée par la jurisprudence du Tribunal fédéral. Elle soutient en outre ne pas avoir d'établissement stable au sens de la

jurisprudence fédérale dans le canton de Genève, parce que ses agents d'assurance ne se trouvent pas dans un rapport de travail, ni de dépendance vis-à-vis d'elle.

- 3) Il convient d'abord de déterminer la notion d'établissement stable au sens de l'art. 301 al. 1 let. c LCP, et en particulier de vérifier si elle se définit de la même manière que celle découlant de l'art. 3 al. 1 let. b LIPM.

a. Selon l'art. 301 al. 1 let. c LCP, les communes du canton de Genève peuvent prélever une taxe annuelle, dénommée TPC, notamment auprès des sociétés anonymes, qui ont dans le canton leur siège ou un établissement stable. La TPC est un véritable impôt et non une taxe ou une charge de préférence, mais elle est distincte de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Il s'agit d'un impôt sur l'entreprise cherchant à frapper la capacité de production, sorte de contre-prestation aux avantages étatiques et aux infrastructures mises en place par l'État (ATA/17/2015 du 6 janvier 2015 consid. 2 ; ATA/95/2011 du 15 février 2011 consid. 5b et références citées).

Selon l'art. 3 al. 1 let. b LIPM, les personnes morales qui n'ont ni leur siège, ni leur administration effective dans le canton sont assujetties à l'impôt sur le bénéfice et le capital (art. 1 al. 1 LIPM) à raison de leur rattachement économique, lorsqu'elles exploitent un établissement stable dans le canton. L'art. 3 al. 3 LIPM précise la notion d'établissement stable : il s'agit de toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Sont, au sens de cette dernière disposition, notamment considérés comme établissements stables les sièges de direction, succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois.

L'art. 3 al. 1 let. b LIPM a un contenu similaire à l'art. 21 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Selon cette dernière disposition, les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton sont assujetties à l'impôt, lorsqu'elles exploitent un établissement stable dans le canton. Par impôt, l'art. 21 al. 1 let. b LHID vise en particulier l'impôt direct sur le bénéfice et celui sur le capital des personnes morales prélevés par les cantons (art. 1 al. 1 et art. 2 al. 1 let. b LHID).

b. Tant la TPC que les impôts directs genevois sur le bénéfice et le capital sont des impôts soumis à l'interdiction de la double imposition intercantonale ancrée à l'art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.9/1994 du 6 juin 1995 consid. 2, publié in SJ 1996 p. 100 ; ATA/95/2011 précité consid. 8b ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 475 n. 7). Depuis le 1^{er} janvier 2001, date d'échéance du délai d'adaptation fixé à l'art. 72 al. 1 LHID, les règles de la LHID

font partie intégrante des sources du droit de la double imposition intercantonale ; elles l'emportent sur les principes jurisprudentiels contraires, posés par le Tribunal fédéral en application de l'art. 127 al. 3 Cst. et auparavant de l'art. 46 al. 2 de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 (aCst) (Daniel DE VRIES REILINGH, *La double imposition intercantonale*, 2^{ème} éd., 2013, n. 84 ss ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 474 n. 3).

Les règles déterminant les domiciles fiscaux servent à éliminer la double imposition intercantonale. En principe, le droit d'imposer un élément particulier appartient au domicile fiscal principal, soit pour les personnes morales, en règle générale, le lieu de leur siège (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 481 et 485s). Un droit limité d'imposition appartient aux cantons dans lesquels un contribuable dispose d'un domicile fiscal accessoire, qui peut être de différentes sortes (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 481 n. 23 et p. 486 ss). Le lieu d'un établissement stable constitue un domicile fiscal accessoire et secondaire (Daniel DE VRIES REILINGH, *op. cit.*, n. 415 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 486 n. 40). Le canton où se situe un établissement stable peut prétendre à une quote-part des profits et de la fortune de l'entreprise dont le siège est situé dans un autre canton (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 481 n. 23 et p. 487 n. 42).

c. Dans une affaire de 1995, le Tribunal fédéral a défini l'établissement stable au sens de l'art. 301 al. 1 let. c LCP en s'appuyant sur sa jurisprudence relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale. Par établissement stable, il faut entendre toute installation fixe et permanente dans laquelle s'exerce une partie quantitativement et qualitativement importante de l'activité technique et commerciale de l'entreprise (arrêt du Tribunal fédéral 2P.9/1994 du 6 juin 1995 consid. 3a et 3c, publié in SJ 1996 p. 100). Cette définition a déjà été admise par la chambre de céans (ATA/95/2011 précité consid. 5b).

Dans une affaire de 2008, le Tribunal fédéral a également appliqué la définition d'établissement stable développée en matière de double imposition intercantonale, qui vient d'être énoncée, à la notion d'établissement stable prévue à l'art. 21 al. 1 let. b LHID (ATF 134 I 303 consid. 2.2 et 1.2 ; arrêt 2C_463/2010 du 1^{er} juillet 2011 consid. 4.1).

d. La définition d'établissement stable posée par le Tribunal fédéral suppose la réalisation de trois conditions cumulatives. Il doit s'agir d'une installation fixe et permanente, dans laquelle s'exerce une part quantitativement et qualitativement importante de l'activité, celle-ci devant faire partie de l'entreprise (Daniel DE VRIES REILINGH, *op. cit.*, n. 340 ss ; X. OBERSON, *op. cit.*, p. 486 n. 40).

La troisième condition, qui est in casu contestée par la recourante, exige que les installations fassent partie de l'exploitation de l'entreprise du contribuable, et non de l'exploitation d'une autre entreprise indépendante. Un indépendant qui exécute régulièrement, sur la base de contrats, des travaux pour la même

entreprise, ne devient pas pour autant un établissement stable de cette dernière. Toutefois, une société de personnes indépendante ou une personne morale peut constituer exceptionnellement un établissement stable d'une autre entreprise lorsqu'elle se trouve dans un rapport de dépendance particulier. S'agissant d'une société de personnes, tel est le cas lorsqu'elle se fonde économiquement avec l'autre entreprise, c'est-à-dire lorsqu'elle ne travaille que pour cette dernière ou lui fournit exclusivement tous ses produits (critère objectif) et que le détenteur se trouve dans une situation de dépendance, envers l'entreprise principale, analogue à celle d'un organe et d'un employé (critère subjectif) (Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., n. 347 et 350 ss).

e. En ce qui concerne les sociétés d'assurances, le Tribunal fédéral considère, de jurisprudence constante, qu'un agent d'assurance constitue un établissement stable de la société d'assurances seulement s'il apparaît juridiquement et économiquement comme une partie de la société d'assurance, c'est-à-dire lorsqu'il se trouve dans un rapport de travail ou un rapport de dépendance équivalent vis-à-vis de la société. Selon notre Haute Cour, il faut éviter un morcellement de la souveraineté fiscale et refuse ainsi d'admettre qu'une compagnie d'assurance, qui se fait représenter par des agents dans tout le pays, ait des domiciles fiscaux secondaires au siège de ses agences (arrêts du Tribunal fédéral 2C_463/2010 précité consid. 4.2 et 2P.9/1994 précité consid. 3b).

Ainsi, l'agent autorisé à conclure au nom de la société d'assurances apparaît comme dépendant de celle-ci. Un employé ou un agent économiquement dépendant, qui exerce son activité dans une installation fixe de la société d'assurance et qui dispose d'une procuration lui permettant de conclure au nom de la société, constitue un établissement stable de la société pour laquelle il agit. Il en va de même lorsque l'agent exerce son activité dans des bureaux loués par la société d'assurance, dans lesquels travaillent des employés engagés et rémunérés par cette dernière. L'agent est également considéré comme dépendant lorsqu'il doit suivre les instructions de la société d'assurance et qu'il est lié par les indications de celle-ci en ce qui concerne son emploi du temps et son organisation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_463/2010 précité consid. 4.2 et 2P.9/1994 précité consid. 3b).

Par contre, l'agent est considéré comme indépendant de la société d'assurance, et par conséquent ne constitue pas un établissement stable de cette dernière, lorsqu'il exerce son activité en son nom et à ses propres risques et périls, même si les locaux appartiennent à la société. À titre d'autres indices attestant de l'indépendance de l'agent, le Tribunal fédéral relève la rémunération sur la base de provisions et la liberté accordée à l'agent dans l'organisation de l'entreprise, en particulier par rapport aux instructions et au contrôle de la société ainsi qu'à l'organisation temporelle de son travail ou à la possibilité d'engager lui-même du personnel ou de créer son propre réseau de sous-agents. Le fait que l'agent doive

pratiquer les tarifs de la société et suivre les instructions de celle-ci relatives à la conclusion des contrats, ne plaide pas nécessairement contre l'indépendance de l'agent (arrêts du Tribunal fédéral 2C_463/2010 précité consid. 4.2 et 2P.9/1994 précité consid. 3b).

Dans l'affaire de 1995, le Tribunal fédéral a nié l'existence d'un établissement stable au sens de l'art. 301 al. 1 LCP à Genève, sans procéder à une analyse approfondie des rapports entre la société d'assurance et ses deux agents situés à Genève, l'un étant une personne physique et l'autre une société anonyme ayant son siège à Lausanne mais disposant d'un bureau de liaison à Genève. Notre Haute Cour se fondait sur le fait que la société d'assurance n'était pas assujettie aux impôts directs genevois ni sur le bénéfice ni sur le capital, faute d'établissement stable. De plus, les deux agents étaient soumis à la TPC en raison de leur propre activité commerciale et étaient donc considérés comme indépendants, à défaut de quoi ils auraient dû être exonérés de la TPC sur la base de l'art. 301 al. 2 let. a LCP (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.9/1994 précité consid. 3c).

f. Par conséquent, la définition d'un établissement stable en matière d'impôts directs sur le bénéfice et le capital, s'applique à la notion de l'établissement stable au sens de l'art. 301 al. 1 let. c LCP. Il résulte de la jurisprudence précitée de 1995 qu'un assujettissement aux impôts genevois sur le bénéfice et le capital, fondé sur l'art. 3 al. 1 let. b LIPM, implique l'existence d'un établissement stable au sens tant de cette dernière disposition que de l'art. 301 al. 1 let. c LCP, sans qu'il ne soit nécessaire d'approfondir la vérification de cette condition.

Toutefois, la recourante relève que son assujettissement aux impôts directs genevois sur le bénéfice et le capital est uniquement fondé sur la répartition intercantonale relative à cet impôt, établie conformément à la Circulaire 23. Vu que cette circulaire contient, depuis novembre 2006, une définition de l'établissement stable, autre que celle posée par la jurisprudence fédérale, la société estime que son assujettissement auxdits impôts genevois directs et l'avis de répartition intercantonale des années 2003 à 2007 ne constituent pas des moyens de preuve démontrant qu'elle dispose d'un établissement stable dans le canton de Genève.

- 4) Il faut examiner l'argument précité de la recourante, qui vise à remettre en cause la force probante des moyens de preuve utilisés par le service TPC et le TAPI pour démontrer l'existence d'établissement stable de la recourante en Ville de Genève entre 2003 et 2007. Il s'agit en particulier de vérifier si l'assujettissement de la recourante aux impôts directs genevois en matière de bénéfice et de capital découlant de l'avis de répartition intercantonale, qu'elle a établi conformément à la Circulaire 23 et qui attribue une quote-part d'exploitation de son bénéfice au canton de Genève, permet de démontrer

l'existence d'un établissement stable de la recourante en Ville de Genève entre 2003 et 2007.

a. Conformément à ce qui a été exposé ci-dessus, l'assujettissement aux impôts directs genevois fondé sur l'art. 3 al. 1 let. b LIPM, qui exige l'existence d'un établissement stable dans le canton de Genève, permet de démontrer la présence d'un établissement stable au sens de l'art. 301 al. 1 let. c LCP, sans nécessité d'approfondir la vérification de cette condition.

En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale démontre l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4 c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/339/2014 du 13 mai 2014 consid. 6 et les références citées).

b. La Circulaire 23 a été adoptée par la Conférence suisse des impôts, dont font partie les administrations fiscales cantonales et l'administration fédérale des contributions, afin de répartir les éléments imposables des compagnies d'assurances et d'éviter en particulier la double imposition intercantonale (Circulaire 23, ch. 1 ss ; Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., n. 102 et 1006). Elle résulte des travaux d'un groupe de travail comprenant, en sus des autorités fiscales précitées, les compagnies d'assurance (Circulaire 23, ch. 1).

Le chiffre 4 de la Circulaire 23 pose la méthode de répartition, entre les cantons, du capital et du bénéfice des compagnies d'assurance, en distinguant les assurances-vie (ch. 4.3) des assurances-non vie (ch. 4.4). Il commence par exposer la particularité des compagnies d'assurances, à savoir le fait qu'elles agissent généralement par l'intermédiaire d'agents généraux, qui peuvent être qualifiés de dépendants ou d'indépendants ; cette qualification est exclue du contenu de la Circulaire 23 (Circulaire 23, ch. 4.1).

Afin de répartir le capital et le bénéfice des compagnies d'assurances, la Circulaire 23 définit, en son chiffre 4.2, la notion d'établissement stable de la manière suivante : « En matière de répartition intercantonale, une unité organisationnelle composée de plus de trois collaborateurs (à plein temps), constituée d'une entité locale administrative propre, fonde un établissement stable d'une compagnie d'assurances, indépendamment du fait que l'agent général y exerce son activité sur la base d'un contrat d'agence ou d'un contrat de régie. Les agences composées de trois collaborateurs ou moins ne constituent pas un

établissement stable de la compagnie d'assurances. Sont déterminantes pour la répartition du bénéfice d'exploitation entre les unités organisationnelles les primes encaissées (la base étant les primes brutes). Le canton de siège a droit à un préciput de 30%. ».

c. La Circulaire 23 s'inscrit dans la troisième étape de la répartition intercantonale, à savoir celle de l'évaluation et de la ventilation des actifs et des passifs. En effet, la répartition intercantonale du capital et du bénéfice peut se décomposer en quatre étapes : 1) la détermination des fors (ou domiciles) fiscaux (assujettissements), 2) l'attribution des différents éléments imposables à un for fiscal suivant des règles de conflits, 3) l'évaluation et la ventilation des actifs et des passifs et 4) la détermination du taux d'impôt (Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., n. 150). En règle générale, la deuxième et la troisième étape sont en pratique effectuées simultanément ; il est en réalité impossible d'attribuer un élément sans, en même temps, en déterminer la quotité ou le montant (Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., n. 620). Bien que la détermination du capital global et du bénéfice total demeure de la compétence du canton et soumise à sa propre législation, la répartition des éléments imposables est dictée par le droit fédéral, c'est-à-dire par l'interdiction de la double imposition intercantonale ancrée à l'art. 127 al. 3 Cst. (Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., n. 624 et 905 ss ; Peter MÄUSLI-ALLENSPACH in Martin ZWEIFEL / Michael BEUSCH / Peter MÄUSLI-ALLENSPACH (éd.), *Interkantonales Steuerrecht*, 2011, § 23 n. 10).

Il existe deux méthodes de répartition, qui se distinguent fondamentalement : la répartition objective et la répartition proportionnelle (ou par quote-parts). La répartition objective consiste à attribuer certains éléments imposables exclusivement à un domicile fiscal particulier. La répartition proportionnelle (ou par quotes-parts) consiste à attribuer des parts, déterminées en pourcentage, d'un même élément imposable à différents fors fiscaux selon une clé de répartition. Cette seconde méthode part toujours du capital et du bénéfice globaux, qui sont répartis par fractions entre tous les cantons intéressés (Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., n. 151 ss).

Pour déterminer la quote-part de chaque canton, il existe deux méthodes : la méthode dite directe et la méthode dite indirecte. La méthode dite directe fixe les quotes-parts de répartition du bénéfice et du capital sur la base de la comptabilité. La méthode dite indirecte détermine la part de chaque canton au bénéfice et au capital en fonction de facteurs dits facteurs auxiliaires, qui ressortent de la comptabilité et qui sont représentatifs de l'activité de l'entreprise. De manière générale, il est plutôt fait appel à la méthode dite indirecte. La détermination des facteurs auxiliaires dépendent du type d'entreprise en cause (Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., n. 908 ss ; Peter MÄUSLI-ALLENSPACH, op. cit., § 23 n. 10 ss ; Hannes TEUSCHER / Frank LOBSIGER in Martin ZWEIFEL / Michael

BEUSCH / Peter MÄUSLI-ALLENSPACH (éd.), *Interkantonales Steuerrecht*, 2011, § 30 n. 16 ss, § 31 n. 9 ss et 64 ss, et § 32 n. 9 ss et 38s).

En ce qui concerne les compagnies d'assurance, la jurisprudence du Tribunal fédéral estime que le capital imposable est réparti entre les cantons des établissements stables et celui du siège en fonction des primes brutes encaissées (ATF 52 I 101 consid. 2 ; Daniel DE VRIES REILINGH, *op. cit.*, n. 1006). Quant au bénéfice imposable, il est, selon notre Haute Cour, ventilé en fonction de primes brutes encaissées ; un préciput est attribué au siège vu que la clé de répartition (les primes brutes encaissées) ne tient pas suffisamment compte de l'importance du siège (jurisprudence citée in Daniel DE VRIES REILINGH, *op. cit.*, n. 1009). La Circulaire 23 précise la méthode de répartition intercantonale du capital et du bénéfice des compagnies d'assurance en distinguant l'assurance-vie (ch. 4.3) des autres types d'assurances (ch. 4.4) ; elle applique, en droit intercantonal, à la répartition du capital et du bénéfice des compagnies d'assurances, la méthode indirecte par quotes-parts, modulée suivant les spécificités du domaine d'activité de ces compagnies (Circulaire 23, ch. 2).

TEUSCHER et LOBSIGER relèvent que la Circulaire 23 contient, pour les rapports intercantonaux, une définition de l'établissement stable différente de celle posée par la jurisprudence du Tribunal fédéral, exposée ci-dessus. Selon ces auteurs, la définition de la Circulaire 23 sert à lever les incertitudes relatives à cette notion. Le fait qu'il s'agisse d'un agent d'assurance dépendant ou indépendant n'est, d'après ces auteurs, pas pertinent pour la qualification de l'établissement stable (Hannes TEUSCHER / Frank LOBSIGER, *op. cit.*, § 31 n. 66).

d. En l'espèce, les parties ne contestent pas que la recourante a été, entre 2003 et 2007, soumise aux impôts directs genevois sur le bénéfice et le capital en raison de l'art. 3 al. 1 let. b LIPM, soit en raison de l'existence d'un établissement stable dans le canton de Genève. Le fait que la Circulaire 23 prévoit une définition de l'établissement stable, différente de la jurisprudence susmentionnée du Tribunal fédéral, ne remet pas en cause le fait que la recourante était assujettie, entre 2003 et 2007, aux impôts directs genevois précités en raison d'un établissement stable dans ledit canton, ce qu'elle n'a d'ailleurs pas contesté.

L'argumentation de la recourante fondée sur la définition différente de l'établissement stable entre la Circulaire 23 et la jurisprudence fédérale ne permet pas de démontrer l'absence d'un établissement stable de la recourante à Genève en matière d'impôts directs sur le bénéfice et le capital. En effet, cette circulaire ne vise pas à régler la manière d'assujettir les compagnies d'assurances en Suisse. Elle a pour objet de fixer des règles communes et uniformes au niveau suisse pour répartir le bénéfice et le capital des sociétés d'assurances entre leurs différents fors fiscaux préalablement établis, en tenant compte de la spécificité de ce type d'entreprise. Les sociétés d'assurance se caractérisent par le fait d'avoir leur siège

dans un canton et des agents d'assurance, vendant leurs produits, répartis sur l'ensemble du territoire suisse, dans des cantons différents. Or, le fait qu'une compagnie d'assurance remplisse le formulaire visant la répartition intercantonale en matière d'impôts sur le bénéfice et le capital en application de la Circulaire 23 et qu'elle le remette à l'AFC, peut être seulement motivé par le fait qu'elle estime avoir dans le canton de Genève un for fiscal secondaire et donc y être imposée. En effet, la répartition intercantonale de la Circulaire 23 ne s'effectue qu'entre les fors fiscaux de la société d'assurance concernée. Cette explication est, en l'espèce, confirmée par l'AFC dans sa lettre du 7 août 2014. Dans ce courrier, l'AFC expose que la recourante est, entre 2003 et 2007, soumise aux impôts directs genevois sur le bénéfice et le capital en raison d'un établissement stable fondé sur l'art. 3 al. 1 let. b LIPM ainsi qu'en raison de la possession d'immeubles sis dans le canton. Elle précise également que la recourante attribue au canton de Genève une quote-part d'exploitation et une quote-part immobilière en application de la Circulaire 23.

Par conséquent, le fait que la définition de la Circulaire 23 ait évolué entre 1999 et 2006 et qu'elle soit différente de la définition posée par le Tribunal fédéral ne change rien au fait que la Circulaire 23 sert à répartir le bénéfice et le capital de la société d'assurance entre ses différents fors fiscaux préétablis. La Circulaire 23 ne concerne pas la question de la détermination des fors fiscaux de la compagnie d'assurance. Cette question-ci est réglée à un stade antérieur à celui de l'application de la Circulaire 23. Celle-ci n'est appliquée que dans un second temps, une fois les fors fiscaux connus, au moment de l'attribution et de l'évaluation du bénéfice et du capital de la compagnie d'assurance, qui se font suivant la méthode de répartition réglée dans la Circulaire 23. Ainsi, la différence de la définition d'établissement stable entre la Circulaire 23 et celle de la jurisprudence fédérale n'est pas un élément susceptible de remettre en cause l'assujettissement, non contesté, de la recourante aux impôts directs genevois sur le bénéfice et le capital entre 2003 et 2007.

Au vu de ces éléments, l'argumentation de la recourante ne permet pas de remettre en cause la force probante résultant des avis de répartition intercantonale en matière d'impôts directs sur le bénéfice et le capital qu'elle a remis entre 2003 et 2007 à l'AFC conformément à la Circulaire 23, ni a fortiori la force probante découlant de l'assujettissement de la recourante aux impôts directs genevois sur le bénéfice et le capital. Le service TPC était donc en droit de se fonder sur ces avis et sur l'assujettissement en résultant, pour la recourante, aux impôts directs genevois précités pour conclure à la présence d'un établissement stable de la recourante aux lieux de ses agences genevoises situées en Ville de Genève. Le recours doit donc être rejeté et le jugement du TAPI confirmé.

- 5) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). 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 27 octobre 2014 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 septembre 2014 ;

au fond :

le rejette ;

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

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 Me Pierre-Marie Glauser et Me Bénédicte Mariéthoz Comoli, avocats de la recourante, au service de la taxe professionnelle communale de la Ville de Genève, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Verniory, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président ségeant :

Ph. Thélín

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :