

GE_GERICHTE ATA/218/2017 vom 21. Februar 2017

GE Cour de justice, 2017-02-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_218_2017

FR: GE_GERICHTE ATA/218/2017 du 21 février 2017

IT: GE_GERICHTE ATA/218/2017 del 21 febbraio 2017

Regeste

Résumé: Notion d'établissement stable. Confirmation de la soumission à la taxe professionnelle communale d'une compagnie d'assurance ayant son siège à Zurich et ayant des agences situées en Ville de Genève. Existence d'une dépendance économique et organisationnelle des agents.

Erwägungen

E. 12

Le 27 octobre 2014, A_____ a interjeté recours contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : 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.

La présence d'agents d'assurance indépendants à Genève, qui commercialisaient ses produits d'assurance, ne remplissait pas les conditions nécessaires à la reconnaissance d'un établissement stable. 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 et, dans le cadre des affaires Vie, leurs pouvoirs étaient ceux d'agents intermédiaires.

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 CSI 23.

E. 13

Le 3 novembre 2014, le TAPI a transmis son dossier, sans émettre d'observations.

E. 14

Le 1er décembre 2014, le service TPC a conclu au rejet du recours.

La notion d'établissement stable était la même en matière d'impôts directs et de TPC. Elle était précisée dans la Circulaire CSI 23 pour les compagnies

- 8/15 - A/3869/2012 d'assurances, en conformité avec les règles découlant de la jurisprudence du Tribunal fédéral.

E. 15

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

E. 16

Par arrêt du 27 janvier 2015, la chambre administrative a rejeté le recours (ATA/116/2015).

En substance, elle a admis l'existence d'un établissement stable au sens de l'art. 301 al. 1 LCP justifiant l'assujettissement de la recourante à la TPC en faisant un parallèle avec l'impôt cantonal sur le bénéfice et le capital. Dès lors que la recourante avait été soumise aux impôts directs genevois en lien avec un établissement stable à Genève entre 2003 et 2007, elle devait également être considérée comme disposant d'un tel établissement stable justifiant le prélèvement de la TPC. Il n'était partant pas nécessaire de contrôler si les conditions matérielles d'un tel établissement stable étaient ou non réalisées.

E. 17

Par arrêt du 31 mai 2016 (2C_199/2015), le Tribunal fédéral a admis le recours d'A_____, annulé la décision du 27 janvier 2015 et renvoyé la cause à la chambre de céans pour statuer à nouveau dans le sens des considérants.

Après avoir précisé la notion d'établissement stable en se référant expressément à la jurisprudence fédérale sur cette même notion, qui suppose un lien de dépendance entre l'agence et l'assurance, la chambre administrative avait considéré que la soumission de la recourante aux impôts directs, qui reposait sur la déclaration de répartition intercantonale qu'elle avait fournie en application de la Circulaire CSI 23, permettait de conclure qu'elle était également assujettie à la TPC. Or, la Circulaire CSI 23 posait des critères spécifiques en matière d'établissements stables en relation avec les sociétés d'assurance, qui ne tenaient en particulier pas compte du caractère dépendant ou indépendant des agents. En appliquant indirectement les critères de la Circulaire CSI 23 à la TPC après avoir pourtant souligné que, dans ce dernier domaine, étaient applicables les critères prévus par la jurisprudence, la chambre administrative avait adopté une motivation contradictoire et de ce fait arbitraire, qui aboutissait au résultat également arbitraire de confirmer l'assujettissement de la recourante à la TPC sans même avoir examiné les critères qu'elle avait elle-même considérés comme pertinents, à savoir les critères jurisprudentiels. L'arrêt attaqué était d'autant plus choquant que le contrôle matériel de la réalisation des conditions n'avait pas non plus été effectué par les autorités fiscales.

E. 18

Dans ses déterminations du 13 octobre 2016, le service TPC a maintenu sa position.

L'arrêt du Tribunal fédéral ne préjugait en rien l'existence d'un établissement stable pour la période concernée. Seul le raisonnement présenté

- 9/15 - A/3869/2012 dans l'arrêt du 27 janvier 2016 avait été critiqué et non son résultat. En l'espèce, une application directe de la Circulaire CSI 23 devait être effectuée, de sorte qu'il convenait de confirmer l'existence à Genève d'un établissement stable pour les périodes de 2003 à 2007.

E. 19

Dans sa réplique du 14 novembre 2016, A_____ a persisté dans ses conclusions, le raisonnement de sa partie adverse étant en contradiction avec l'arrêt du Tribunal fédéral du 31 mai 2016.

E. 20

Par courrier du 15 novembre 2016, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger. EN DROIT 1. a. La TPC est régie par la loi générale genevoise sur les contributions publiques du 14 décembre 1887 (ci-après : LCP - D 3 05).

Il s'agit d'un impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2P.9/1994 du 6 juin 1995 consid. 2b, in SJ 1996 100 ; 2P.241/2003 du 3 novembre 2004 consid. 2.3 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 307) qui frappe l'entreprise en fonction de son importance économique (arrêt du Tribunal fédéral 2C_552/2012 du 3 décembre 2012 consid. 5.6). Il est perçu sur le revenu probable de l'activité déployée, calculé sur la base de coefficients applicables aux chiffres annuels des affaires du contribuable concerné, aux loyers annuels de tous les immeubles qu'il occupe professionnellement et à l'effectif annuel des personnes travaillant dans son entreprise (art. 302 LCP).

b. La TPC est prélevée auprès de toutes les personnes désignées à l'art. 301 LCP. Selon l'al. 1 let. c de cette disposition, 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.

L'établissement stable est un critère de rattachement aussi utilisé en matière d'impôt sur le bénéfice et le capital. Ainsi, l'art. 3 al. 1 let b de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (ci-après : LIPM - D 3 15) dispose que les personnes morales qui n'ont ni leur siège, ni leur administration effective dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement économique, lorsque elles exploitent un établissement stable dans le canton. Cette disposition correspond à l'art. 21 al. 1 let. b LHID. L'établissement stable constitue également un critère de rattachement économique permettant l'assujettissement des personnes physiques (cf. art. 4 al. 1 LHID ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_235/2009 du 30 octobre 2009 consid. 4.2).

- 10/15 - A/3869/2012

La définition jurisprudentielle de l'établissement stable posée en lien avec les impôts sur le bénéfice et le capital, s'applique à la TPC (arrêt du Tribunal fédéral 2_C199/2015 du 31 mai 2016, rendu dans la présente cause, consid. 6.2 ; cf. ég. 2P.9/1994 du 6 juin 1995 consid. 2 et 3, in SJ 1996 100).

Cette jurisprudence, appliquant les principes posés en matière d'interdiction de la double imposition (ATF 134 I 303 consid. 1.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2010 du 1er juillet 2011 consid. 4.1), qualifie d'établissement stable toute installation fixe et permanente dans laquelle s'exerce une partie quantitativement et qualitativement importante de l'activité technique ou commerciale de l'entreprise (ATF 134 I 303 consid. 2.2 qui renvoie à l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.9/1994 précité consid. 3a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_199/2011 du 14 novembre 2011 consid. 3.1). Ces critères rejoignent la position de la doctrine selon laquelle toutes les installations permanentes dont l'entreprise peut se servir dans le cadre de son exploitation, à l'exemple de succursales ou de bureaux distincts de leur siège, constituent un établissement stable au regard du droit fiscal (Jean-Marc RIVIER, La fiscalité de l'entreprise, 1994, p. 384). Il est à cet égard indifférent que l'activité en cause contribue directement à augmenter le chiffre d'affaires ou qu'elle produise un bénéfice (Daniel DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2ème éd., 2013, n. 344).

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 (ATF 134 I 303 consid. 4 ; 79 I 218 ; Daniel DE VRIES REILINGH, op. cit., n. 351).

En ce qui concerne plus spécifiquement les compagnies d'assurances, le Tribunal fédéral s'est prononcé à plusieurs reprises sur les conditions que doivent remplir les agences générales situées dans un canton différent de celui du siège de la compagnie pour constituer un établissement stable de celle-là. Afin d'éviter un morcellement de la souveraineté fiscale, il a nié qu'une compagnie d'assurances qui se fait représenter par des agents dans tout le pays ait des domiciles fiscaux secondaires au siège de ses agences (arrêt du Tribunal fédéral 2C_216/2014 du 15 décembre 2016 consid. 4.3). Une agence générale ne constitue un établissement secondaire de la compagnie que si elle apparaît juridiquement et économiquement comme une partie de la compagnie, soit lorsque l'agent se trouve dans un rapport de travail ou un rapport de dépendance équivalent vis-à-vis de la compagnie. 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

- 11/15 - A/3869/2012 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 ; 2P.9/1994 précité consid. 3b).

Lorsque l'agent exerce son activité de manière indépendante, c'est-à-dire à ses propres risques et profits, il ne constitue pas un établissement stable de la société, même s'il exerce son activité dans un champ commercial qui appartient à celle-là. L'indépendance ne se marque pas seulement par une rémunération en fonction des prestations et du résultat commercial, mais il convient de tenir compte de l'entier de la situation de l'agent général, en particulier de son autonomie dans l'organisation de son travail quant aux instructions et contrôles de la direction, de sa possibilité d'engager du personnel à son nom et d'établir ses propres réseaux d'agents. Qu'il soit soumis aux tarifs et aux décisions de la compagnie concernant la conclusion des contrats ne nuit pas à son indépendance (arrêts du Tribunal fédéral 2C_463/2010 du 1er juillet 2011 consid. 4.2 ; 2P.9/1994 précité consid. 3b et les références). Il en découle que le critère de la dépendance de l'agent est une condition déterminante pour savoir si l'on est ou non en présence d'un établissement stable d'une autre entreprise (arrêt du Tribunal fédéral 2C_199/2015 précité consid. 6.3).

Le fait qu'un agent apparaisse sur le marché comme étant dépendant de la société d'assurance n'est pas nécessairement décisif (arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2010 précité consid. 4.5). Dans un cas où le degré de dépendance juridique et économique était difficile à définir, compte tenu de l'ensemble des circonstances (pas de dépendance réelle, mais ne remplissant pas non plus les conditions d'une activité indépendante), le Tribunal fédéral a considéré que, pour des motifs de praticabilité, il se justifiait de nier l'existence d'un établissement stable au lieu de situation de l'agent (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2010 précité consid. 4.7).

Une telle analyse, qui suppose de prendre en compte l'ensemble de la situation économique, peut se révéler difficilement praticable (cf. par exemple arrêt du Tribunal fédéral 2C_463/2010 précité consid. 4.6).

c. Pour parer à cet inconvénient, la Conférence suisse des impôts, en collaboration avec les compagnies d'assurances a adopté, dans la Circulaire CSI 23, une solution schématique et pragmatique sur le plan intercantonal permettant de déterminer si une assurance a ou non un établissement stable dans un autre canton que celui de son siège et, si tel est le cas, a fixé la répartition fiscale des éléments imposables en lien avec ledit établissement stable. Le chiffre 4.2 de cette circulaire prévoit en effet qu'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

- 12/15 - A/3869/2012 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.

Cette définition ne repose pas sur le critère de la dépendance de l'agence par rapport à l'assurance, mais sur le nombre d'employés à plein temps, et s'écarte donc de la définition de l'établissement stable posée par la jurisprudence ; en pratique, elle revient, sur le plan intercantonal, à créer un for fiscal secondaire dès qu'une agence est composée de plus de trois collaborateurs, même si ceux-ci sont indépendants (arrêt du Tribunal fédéral 2C_199/2015 précité consid. 6.4). 2.

En l'espèce, de 2003 à 2007, la recourante a disposé à Genève de trois agences générales et d'une agence principale. Deux d'entre elles ont été actives durant toute la période litigieuse, en particulier I_____, agence générale de la C_____, dont le but était exclusivement l'exploitation d'un bureau d'assurance- vie.

Selon les contrats signés avec ces agents, ces derniers étaient des agents intermédiaires dans le cadre des affaires Vie, seule la recourante pouvant accepter les propositions d'assurance (art. 2 du contrat d'agence). Par ailleurs, au sein des agences, les contrats de travail des collaborateurs étaient conclus avec les agents et non pas avec la recourante (art. 9 § 1 et 8 du contrat d'agence). Au regard des assurances sociales (AVS, AI, AC, APG), ces derniers apparaissaient comme des indépendants qui s'acquittaient des cotisations de leurs collaborateurs (art. 12 du contrat d'agence). Ils disposaient en outre de leurs propres locaux et devaient assumer l'essentiel des charges d'exploitation de leurs entreprises, soit les loyers, les frais de matériel et de salaires (cf. notamment art. 1 du contrat d'agence).

Si ces indices plaident en faveur de l'indépendance des agents, d'autres éléments, bien plus importants, tendent néanmoins à démontrer une véritable dépendance économique et organisationnelle, équivalente à celle d'employés, voire d'organes.

Tout d'abord, les agents travaillaient exclusivement pour la recourante (art. 7 § 1 du contrat d'agence) et devaient demander son autorisation pour pouvoir exercer des activités lucratives supplémentaires (art. 7 § 4 du contrat d'agence) ou engager des membres de leur famille (art. 9 § 7 du contrat d'agence). Ils étaient au surplus soumis à une clause de non-concurrence (art. 23 du contrat d'agence).

Ils ne disposaient en outre pas d'une grande autonomie dans l'organisation de leur agence, dès lors qu'ils devaient demander l'accord de la recourante pour changer de site (art. 4 § 2 du contrat d'agence), qu'ils étaient tenus de suivre des instructions relatives à la structure

organisationnelle de l'agence, établies par la recourante afin de garantir le niveau attendu vis-à-vis des clients, d'utiliser les capacités de distribution et d'atteindre ses propres objectifs (art. 9 § 2 du contrat

- 13/15 - A/3869/2012 d'agence), que la recourante avait le pouvoir de donner des instructions sur la procédure de sélection et de recrutement des collaborateurs du service externe (art. 9 § 1 du contrat d'agence), qu'elle imposait un modèle de contrat pour l'engagement des collaborateurs aux services interne et externe, très détaillé et complet, auquel l'agent ne pouvait déroger qu'avec son accord (art. 9 § 3 du contrat d'agence), que ces contrats de travail prévoyaient en particulier un devoir de fidélité et de non-concurrence envers la recourante, qu'ils comportaient, entre autres documents, un règlement du personnel, que la recourante devait recevoir une copie de chaque contrat de travail (art. 9 § 5 du contrat d'agence), et qu'elle imposait aux collaborateurs le suivi d'une formation continue dispensée par elle (art. 9 § 6 du contrat d'agence), l'affiliation tant de l'agent que de ses collaborateurs à des institutions de prévoyance déterminées (art. 12 § 2 et 3 du contrat d'agence), et le recours à une société externe choisie par la recourante en vue d'établir la comptabilité de l'agence (art. 10 § 1 du contrat d'agence).

La recourante avait au demeurant un droit de surveillance étendu sur les agences, dans la mesure où elle disposait d'un droit de consultation directe de leurs données comptables (comptabilité financière, créanciers et salaires) (art. 10 § 2 du contrat d'agence) et d'un droit de consultation illimité quant à leur activité de distribution (art. 13 § 2 du contrat d'agence). Elle assumait par ailleurs les frais résultant de la société externe chargée de la comptabilité (art. 10 § 1 du contrat d'agence) et prenait volontairement à sa charge une partie des cotisations d'assurance de l'agent et de ses collaborateurs (art. 12 § 4 du contrat d'agence). Enfin, elle disposait d'un droit de subrogation à l'agent dans les rapports avec ses collaborateurs, en cas de résiliation du contrat d'agence ou de « mise en disponibilité » (sic) de l'agent, et d'un droit de se substituer, à tout moment, à l'agent dans le cadre du contrat de bail relatifs aux locaux professionnels (art. 15 § 1 du contrat d'agence).

Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre l'existence d'un rapport de dépendance des agents envers la recourante.

Il n'est par ailleurs pas contesté que les agences, et plus particulièrement celles actives durant toute la période litigieuse, répondaient aux autres conditions nécessaires à l'admission d'un établissement stable, à savoir qu'elles constituaient des installations fixes et permanentes dans lesquelles s'exerçait une part quantitativement et qualitativement importante de l'activité de la recourante. À cet égard, si l'augmentation du chiffre d'affaires n'est pas un critère déterminant au regard de la notion d'établissement stable, la perception par l'agence d'un chiffre d'affaires annuel de l'ordre de CHF 1'000'000.-, tel que généré durant la période litigieuse par I _____, agence générale de la C _____, ou en 2007 par G _____ Agence Principale L _____, constitue néanmoins un indice important en faveur d'une activité commerciale à Genève quantitativement et qualitativement

- 14/15 - A/3869/2012 significative. Le fait que ces mêmes agences employaient chacune six collaborateurs vient également confirmer cette thèse.

Compte tenu de ce qui précède, c'est à bon droit que la commission de réclamation et le TAPI ont admis l'assujettissement de la recourante à la TPC.

Le recours sera donc rejeté. 3.

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).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.