

GE_GERICHTE ATA/969/2020 vom 29. September 2020

GE Cour de justice, 2020-09-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_969_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/969/2020 du 29 septembre 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/969/2020 del 29 settembre 2020

Regeste

Résumé: Les sociétés anonymes qui ont dans le canton leur siège ou un établissement stable sont assujetties à la taxe professionnelle communale (TPC). La recourante disposant d'un rattachement économique avec le canton de Genève est soumise aux impôts directs. Ce fondement justifie également son assujettissement à la TPC. En tant que société financière à caractère bancaire, soumise à la surveillance ordinaire des marchés financiers, la législation cantonale qui soumet l'imposition des placements effectués par une entreprise qui n'a pas de vocation financière selon le coefficient applicable aux intérêts actifs ne lui est pas applicable. Elle ne subit ainsi pas une inégalité de traitement à ce titre. Elle n'a en outre pas allégué ni démontré qu'elle aurait été imposée différemment des autres entreprises à vocation financière se trouvant dans la même situation. Son chiffre des affaires imposable doit comprendre des rétrocessions dont elle n'a pas apporté la preuve de leur réduction et des produits résultant de son service universel des paiements en raison de son assujettissement intégral.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Les périodes fiscales concernées par la taxation contestée portent sur les années 2013, 2014 et 2015. Le droit applicable est par conséquent celui qui était en vigueur avant les modifications du 16 décembre 2015 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) et du règlement d'application de diverses dispositions de la LCP du 30 décembre 1958 (RDLC - D 3 05.04), entrées en vigueur le 1er janvier 2016. 3)

Le litige porte sur la contestation de la recourante de son assujettissement à la TPC et de la clé de la répartition intercantonale de son bénéfice, attribuée au canton de Genève. La recourante se plaint, en outre, d'une inégalité de traitement. Elle estime notamment que son statut de société en mains publiques, non autorisée à accorder des prêts hypothécaires, ne répond pas à la notion d'une société à vocation financière classique. 4)

La recourante reproche d'abord au TAPI d'avoir retenu le principe de son assujettissement à la TPC.

a. Les communes du canton de Genève peuvent prélever la TPC, notamment auprès des sociétés anonymes qui ont dans le canton leur siège ou un établissement stable (art. 301 al. 1 let. c LCP).

La notion d'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 (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, lorsqu'elles exploitent un établissement stable dans le canton. Cette disposition correspond 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).

- 8/21 - A/890/2019

On entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Sont notamment considérés comme établissements stables les 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 (art. 51 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

E. 14

décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). La 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 du 6 juin 1995 consid. 3a, in SJ 1996 100 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_199/2011 du 14 novembre 2011 consid. 3.1).

La définition jurisprudentielle de l'établissement stable posée en lien avec les impôts sur le bénéfice et le capital s'applique à la TPC (arrêts du Tribunal fédéral 2C_199/2015 du 31 mai 2016 consid. 6.2 ; 2P.9/1994 précité consid. 2 et 3). 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).

b. En tant que société anonyme de droit public, la Poste sera imposée de la même manière qu'une société de capitaux privée. Les recettes fiscales seront réparties entre la Confédération, les cantons et les communes. Suivant la législation cantonale, la nouvelle forme juridique de la Poste aura des incidences dans le domaine de l'impôt immobilier et de l'impôt sur la fortune. Comme la Poste dispose d'un réseau postal couvrant l'ensemble du territoire, l'assujettissement intégral à l'impôt signifie que la Poste devra payer des impôts dans tous les cantons. Les offices de poste, qui, du point de vue fiscal, constituent des établissements stables, sont des points de rattachement fiscal (Message relatif à la loi fédérale sur l'organisation de l'entreprise fédérale de la poste [ci-après : Message LOP], FF 2009 4731, p. 4765).

L'unité du groupe de B_____ SA qui fournit des services de paiement en vertu de la législation postale est transférée dans la société anonyme de droit privé « A_____ SA » (art. 14 al. 1 de la loi fédérale sur l'organisation de B_____ du

E. 17

décembre 2010 - loi sur l'organisation de la Poste – LOP - RS 783.1).

- 9/21 - A/890/2019 B _____ SA est actionnaire de A _____ SA. Elle doit détenir la majorité des voix et des actions (art. 14 al. 2 LOP et art. 2 al. 1 de l'ordonnance relative à la loi sur l'organisation de la Poste du 24 octobre 2012 - OLOP - RS - 783.11). La dissociation et la transformation de A _____ en une société anonyme de droit privé s'imposaient dans la mesure où A _____ devait être placée sous la surveillance des marchés financiers (Message LOP, FF 2009 4731, p. 4763).

c. La TPC est un véritable impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2P.9/1994 précité consid. 2b, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.241/2003 du 3 novembre 2004 consid. 2.3 = RF 60/2005 p. 359 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 307) et non une taxe ou une charge de préférence, mais il est distinct de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ATA/1849/2019 du

E. 20

décembre 2019 ; ATA/655/2014 du 19 août 2014 et les références citées). Il s'agit d'un impôt 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_140/2015 du 31 mai 2016 consid. 5). Dans le système de la TPC, l'importance économique de l'entreprise est mesurée à l'aune de plusieurs critères qui permettent ensemble d'affiner et de pondérer la réelle capacité contributive de celle-ci (arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2019 du 25 février 2019 consid. 7.2).

Selon les travaux préparatoires de la nouvelle de 1969 (loi 3'362), la TPC est une contribution aux dépenses de la collectivité qui est exigée de toute personne qui exerce une activité lucrative indépendante ou exploite une entreprise commerciale sur le territoire de la commune, quel que soit le bénéfice réalisé, et même en l'absence de tout bénéfice. Ne visant pas à imposer le revenu net, la taxe professionnelle doit toutefois être proportionnée à la dimension des entreprises assujetties. C'est pourquoi il a fallu mettre sur pied tout un système permettant de déterminer l'importance relative des entreprises entre elles (MGC 1969 I 658).

d. En l'espèce, la recourante soutient qu'elle ne doit pas être assujettie à la TPC dans la mesure où son activité de placement des liquidités se déroule à Berne, seules des prestations de service étant déployées dans le canton de Genève. Sous cet angle, il est cependant, selon les travaux parlementaires et la doctrine précités, indifférent que l'activité dans le canton de Genève contribue directement à augmenter le chiffre d'affaires ou qu'elle produise un bénéfice. Ce n'est par conséquent pas le type d'activités qui est déterminant pour l'assujettissement, mais le fait que les succursales et le site externe de la recourante à Genève répondent aux conditions nécessaires à l'admission d'un établissement stable, à savoir qu'ils constituent des installations fixes et permanentes dans lesquelles

- 10/21 - A/890/2019 s'exerce tout ou partie de son activité, en l'occurrence celle d'assurer des contacts personnels avec sa clientèle, des entretiens avec ses clients et des prestations de

conseil. Comme B_____, SA dont elle constitue une unité, son assujettissement intégral à l'impôt signifie qu'elle doit payer des impôts dans tous les cantons. Au demeurant, employer quarante-quatre collaborateurs dans le canton de Genève, comme le fait la recourante, constitue un indice important en faveur d'une activité commerciale significative de celle-ci à Genève.

La recourante dispose ainsi d'un rattachement économique avec le canton de Genève où elle possède un numéro de contribuable, de sorte qu'elle y est soumise aux impôts directs. Ce fondement justifie également, selon la jurisprudence précitée, son assujettissement à la TPC.

En reconnaissant l'assujettissement de la recourante à la TPC, le TAPI et l'AFC-GE n'ont dès lors pas violé le droit. 5)

La recourante soutient, par ailleurs, qu'elle ne peut pas être considérée comme une société à vocation financière classique dans la mesure où il lui est interdit d'octroyer des prêts et d'accorder des hypothèques.

a. Lors de la transformation de La Poste en une société anonyme de droit public et de la dissociation de A_____, le Conseil fédéral a souligné dans le Message LOP précité qu'en sus de la fourniture des prestations de paiements, de virements et de versements, La Poste proposait les prestations liées à la gestion de compte, de cartes, de modes de paiement et de services de paiements internationaux. Elle gérait aussi d'autres produits financiers pour le compte de tiers notamment des hypothèques et crédits, des fonds, des placements directs et des assurances. Elle effectuait des placements sur les marchés monétaire et financier. Néanmoins, elle n'offrait pas toute la palette des produits financiers pour le placement de fonds. A_____ n'avait pas le droit de réinvestir les fonds sur le marché suisse des crédits et des hypothèques. L'acceptation de fonds de clients par A_____ correspondait à des activités bancaires au sens de la législation dans le domaine et devait être soumise à l'autorisation de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (ci-après : FINMA). L'octroi de l'autorisation impliquait l'assujettissement de A_____ à la surveillance des marchés financiers. La FINMA ne surveillait que des sociétés qui exerçaient leurs principales activités dans le secteur financier. Les lois spéciales sur la surveillance des marchés financiers, en l'occurrence la loi fédérale sur les banques et les caisses d'épargne du 8 novembre 1934 (Loi sur les banques - LB - RS 952.0), étaient applicables et A_____ était soumise à la surveillance ordinaire des marchés financiers. Lors de l'octroi de l'autorisation, il fallait tenir compte du fait que A_____ ne pouvait octroyer ni crédits ni hypothèques (Message LOP, FF 2009 4731, p. 4749 et 4750).

- 11/21 - A/890/2019

b. L'art. 1 LB, dans sa teneur adoptée le 8 novembre 1934, s'appliquait aux banques, aux banquiers privés (raisons sociales individuelles, sociétés en nom collectif et sociétés en commandite) et aux caisses d'épargne, ainsi qu'aux sociétés financières à caractère bancaire et qui faisaient appel au public pour obtenir des dépôts de fonds (RO 1934 II 209). Ces dernières ont été assimilées aux banques lors de la révision de la LB du 1er juillet 1971 (Maurice AUBERT et al., Le secret bancaire suisse, 3ème éd., 1995, p. 97). Pour le Conseil fédéral, dans son message accompagnant cette révision, les sociétés financières empruntent des fonds et les prêtent à des tiers en vue de réaliser un bénéfice, qui consiste dans la différence entre les intérêts créditeurs et les intérêts des débiteurs (Message du Conseil fédéral concernant la révision de la loi sur les banques du 13 mai 1970, FF 1970 I 1157).

Elles placent l'argent qu'elles ont reçu en un endroit quelconque à des conditions avantageuses. En principe, elles ont en vue tous ceux qui demandent du crédit et leur offrent de telles conditions (ATF 87 I 490 consid. 4 = JdT 1962, p. 283). Il n'y a appel au public que si la société financière s'adresse à des tiers indéterminés, et non seulement à un cercle restreint de personnes qui sont déjà ses clients. Peu importe sous quelle forme l'appel au public s'effectue (Herbert SCHÖNLE, La nouvelle législation sur les banques, in Onzième journée juridique, 1972, p. 16).

c. En l'espèce, selon les statuts de la recourante, celle-ci est une société anonyme de droit privé qui a pour but notamment de fournir des services de paiements et de traitement des opérations de guichet de toutes sortes et des produits complémentaires. Il ressort en outre des pièces produites qu'elle est « un établissement financier de premier plan », « un des principaux établissements financiers de Suisse ». La FINMA lui a par ailleurs accordé l'autorisation d'agir en tant que banque (Rapport de gestion 2013 de A_____, pièce 6 du bordereau de la recourante du 1er mars 2019). Elle offre plusieurs produits financiers à ses clients et est assujettie à la surveillance ordinaire des marchés financiers. La Banque nationale suisse (ci-après : BNS) l'a classée parmi les banques d'importance systémique. Dans sa réponse du 25 novembre 2015 à la Motion 15.3892 « A_____. Déréguler la place financière en abrogeant des interdictions d'accès au marché », déposée le 22 septembre 2015 par le Conseiller aux États C_____, le Conseil fédéral a relevé que A_____ avait réussi à se profiler comme un institut financier compétitif, même s'il ne peut pas octroyer de crédits ou d'hypothèques à des tiers (pièce 9 du bordereau de la recourante du 1er mars 2019).

Au vu de ce qui précède, il convient de retenir que A_____ est une société anonyme de droit privé à vocation financière, à savoir une banque. Elle doit donc être soumise au régime fiscal, notamment à la TPC, à ce titre.

- 12/21 - A/890/2019 6)

La recourante reproche au TAPI d'avoir opéré, en vue de sa taxation, une distinction entre une société à vocation financière et celle non financière. Elle lui fait grief d'avoir violé le principe de l'égalité de traitement.

a. En tant qu'impôt, la TPC doit respecter les principes régissant l'imposition, notamment les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique (art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). En vertu de l'art. 8 Cst., tous les êtres humains sont égaux devant la loi. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est repris à l'art. 127 al. 2 Cst. précité.

Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 138 V 176 consid. 8.2 ; 134 I 23 consid. 9.1 ; 131 I 1 consid. 4.2). Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 138 I 225 consid. 3.6.1 ; 138 I 265 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_582/2013 du 2 mai 2014 consid. 6.2.1). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 129 I 346 consid. 6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_200/2011 du 14 novembre 2011 consid. 5.1).

b. Les intérêts des placements effectués par les entreprises qui n'ont pas une vocation financière sont imposés selon le coefficient applicable aux « intérêts actifs » (art. 12B al. 6 RDLCP).

Les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive (ATA/126/2018 du 6 février 2018 ; ATA/881/2014 du 11 novembre 2014), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1).

c. En l'espèce, l'art. 12B al. 6 RDLCP vise à imposer les intérêts des placements au taux des intérêts actifs en fonction de la vocation de l'entreprise concernée, en l'occurrence financière ou non financière. Il a été retenu dans les considérants qui précèdent que la recourante est une société anonyme de droit privé à vocation financière. La disposition précitée régissant la situation d'une entreprise à vocation non financière, elle n'est pas applicable à la recourante. Elle ne consacre au demeurant pas une inégalité de traitement dans la mesure où elle traite de manière différente la situation d'une société à vocation financière et celle

- 13/21 - A/890/2019 qui ne l'est pas, soit l'imposition des placements effectués par une entreprise qui n'a pas de vocation financière selon le coefficient applicable aux intérêts actifs. Il en résulte que la distinction opérée par l'art. 12B al. 6 RDLCP n'est pas contraire à l'art. 127 al. 2 Cst.

Par ailleurs, son application au cas d'espèce ne consacre pas une inégalité de traitement à l'encontre de la recourante. Celle-ci n'allègue ni ne démontre qu'elle aurait été imposée différemment des autres entreprises à vocation financière se trouvant dans la même situation.

Le jugement du TAPI est dès lors conforme au droit sur ce point. 7)

La recourante reproche aussi au TAPI d'avoir taxé des intérêts sur obligation au coefficient de 6 %. Pour elle, aucun motif ne justifie de traiter les rendements de capitaux de façon différenciée, que ceux-ci soient prêtés sous forme de contrat de prêt à long terme ou d'obligation détenue jusqu'à terme. Elle considère aussi que les capitaux prêtés incluent des obligations à long terme, dont les intérêts sont des intérêts actifs.

a. La TPC est établie sur la base de coefficients, applicables aux chiffres annuels des affaires, aux loyers annuels des immeubles, locaux et terrains utilisés professionnellement et à l'effectif annuel du personnel employé (art. 302 LCP). La taxe d'un contribuable qui exerce son activité sur le territoire de plusieurs communes est calculée pour chaque commune sur les éléments de taxation afférents à chacune d'elles (art. 303 al. 1 LCP). Les contribuables sont classés par l'autorité de taxation dans le groupe professionnel correspondant à leur activité principale ou auquel elle peut être rattachée par analogie (art. 307 al. 1 LCP). L'art. 12B al. 1 RDLCP en énumère plusieurs dont le groupe professionnel 15 qui comprend les banques, les sociétés financières, les gérants de fortune, les bureaux de change, les intermédiaires et les conseillers en investissements et en placements financiers.

Les modalités des coefficients de taxations sont fixées par les art. 12A à 13A RDLCP dès lors que l'art. 307B al. 8 LCP prévoit que ces modalités ainsi que les coefficients applicables

aux chiffres des affaires des groupes professionnels sont fixés par le Conseil d'État, par voie de règlement. S'agissant du groupe professionnel 15 précité, un coefficient de 1,6 ‰ est applicable aux intérêts actifs, celui de 6 ‰ sur les commissions et autres produits (art. 12B al. 1 ch. 15 let. a et b RDLCP).

b. Les intérêts actifs ou créditeurs sont des produits de capitaux prêtés, à l'exclusion des produits des effets de change et des papiers monétaires, des produits des titres et de ceux des participations permanentes (arrêt du Tribunal administratif du 2 septembre 1981, in RDAF 1982, p. 404 ss).

- 14/21 - A/890/2019

c. L'emprunt par obligations est un prêt d'un montant élevé, divisé en tranches émises à des conditions uniformes (taux de l'intérêt, prix de l'émission, durée, délai de souscription et de libération). Sur la base des conditions de l'emprunt, l'émetteur conclut des contrats particuliers et indépendants avec de nombreux prêteurs. Pour le remboursement de chaque tranche, il remet un papier-valeur (obligation) au prêteur. Ce document incorpore une créance nominale portant un intérêt fixe. Les créanciers ne sont pas liés les uns aux autres ; en général, l'émetteur ne les connaît pas (ATF 113 II 283 consid. 5a ; 113 II 528 consid. 4a). Les obligations d'emprunt sont généralement des titres fractionnés, ouverts à la souscription en séries, c'est-à-dire aux conditions du moment et donc pas échelonnées dans le temps (arrêt du Tribunal fédéral du 2 août 1996 en la cause JBA c. Banque Z. SA consid. 5a, in SJ 1997, p. 108 et les références doctrinales citées). Traditionnellement, la qualification comme obligation signifiait aussi que les droits qui sont associés étaient incorporés dans un titre. La définition de l'emprunt par obligations est très générique et englobe toutes les sortes d'obligations, quel que soit le type de leur émetteur ou leurs caractéristiques financières, aussi longtemps qu'elles incorporent une créance portant sur une prestation en argent ; au niveau comptable, elles viennent s'inscrire au passif de l'émetteur, dans la catégorie des fonds étrangers (Jean-Baptiste ZUFFEREY, in Pierre TERCIER/Marc AMSTUTZ [éd.], Commentaire romand, Code des obligations II, 2017, p. 2870 n. 16 et 17 ad art. 1156 de la loi fédérale complétant le Code civil Suisse [Livre cinquième : Droit des obligations] du 30 mars 1911 - CO - RS 220). La loi fédérale sur les services financiers du 15 juin 2018 (LSFin - RS 950.1) qui a abrogé l'art. 1156 CO définit les obligations comme des parts de la totalité d'un emprunt qui sont soumises à des conditions identiques (art. 3 let. a ch. 7 LSFin).

d. En l'espèce, la notion d'intérêts actifs retenue par l'ancien Tribunal administratif, remplacé par la chambre de ceans, exclut de son champ d'application notamment des produits des papiers monétaires et des titres. Or, il ressort des considérants qui précèdent qu'une obligation est un papier-valeur qui incorpore une créance portant un intérêt fixe. Ainsi, dans la mesure où les obligations constituent des titres, leurs produits ne font pas partie de la catégorie des intérêts actifs. Leur taxation doit ainsi être soumise au coefficient de 6 ‰ prévu par l'art. 12B al. 1 ch. 15 let. b RDLCP. Au demeurant, leur rendement que la recourante estime comme étant plus faible voire équivalent à celui des prêts hypothécaires n'est pas pertinent pour déterminer le coefficient de leur taxation au sens de la LCP.

Le jugement du TAPI est, sous cet angle également, conforme au droit. Le grief de la recourante sera dès lors écarté.

- 15/21 - A/890/2019 8)

La recourante reproche aussi au TAPI d'avoir retenu certains postes de son compte de résultats qui, selon elle, ne devaient pas figurer dans son assiette imposable et de leur avoir appliqué des coefficients de taxation erronés.

a. Le chiffre des affaires est la somme des prestations toutes obtenues par le contribuable pour son propre compte et en son nom, en contrepartie de livraisons ou de mises à disposition de marchandises et de biens, ainsi que de services rendus (art. 304 al. 1 LCP).

L'ancien Tribunal administratif, puis la chambre de céans, ont eu l'occasion de juger que le chiffre des affaires au sens de l'art. 304 LCP est une notion beaucoup plus large que le chiffre d'affaires (ATA/1849/2019 précité ; ATA/243/2012 du 24 avril 2012 ; arrêt du Tribunal administratif du 12 décembre 1984 en la cause Ville de Genève c/ N-82.VG.724). Le chiffre des affaires sert à évaluer la grandeur d'une entreprise sur la base du volume complet de ses rémunérations (ATA/1849/2019 précité ; ATA/329/1997 du 27 mai 1997) ou, pour reprendre les termes de l'exposé des motifs de la nouvelle de 1985 (loi 5'561), du volume de ses affaires (MGC 1984 IV 4947).

Il résulte de l'interprétation historique de l'art. 304 al. 1 LCP, en particulier des travaux préparatoires relatifs à la TPC, que le législateur cantonal a voulu conférer une portée très large à la notion de « chiffre des affaires » (MGC 1969 I 661 : « Cette notion est nettement plus large que celle de "chiffre d'affaires" » ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_151/2020 du 25 mai 2020 consid. 4.2 ; 2C_552/2012 précité consid. 5.5). Celle-ci doit englober « toutes sortes de revenus professionnels, tels que les ventes, les locations, les commissions, les honoraires, etc. ; elle peut même comprendre dans certains cas les remboursements de frais généraux lorsqu'ils conditionnent l'importance de l'entreprise du contribuable » (MGC 1969 I 661 s. ; Claude CLAUDET, La taxe professionnelle communale, RF 1983 p. 555 ss, 556).

L'art. 304 al. 1 LCP comportait par ailleurs, préalablement à sa modification du 21 juin 1985, une seconde phrase précisant entre autres : « Sont notamment considérés comme chiffre des affaires (...) et, en général, tous les produits acquis en relation avec l'activité lucrative » (MGC 1969 I 645). Or, il ressort des travaux parlementaires que cette énumération des éléments faisant partie du chiffre des affaires a par la suite été supprimée à de pures fins de simplification, le législateur genevois ayant en effet estimé qu'ils étaient d'ores et déjà englobés par la nouvelle définition générale présentement en vigueur (MGC 1984 IV 4960 s. ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_552/2012 précité consid. 5).

b. Sont notamment compris dans le chiffre des affaires (art. 304 al. 2 LCP) : a) les prestations obtenues par le contribuable pour des travaux remis en sous-traitance. Est réservée la facturation directe par le sous-traitant aux clients ; b) la part de son chiffre d'affaires que le contribuable réalise dans un consortium

- 16/21 - A/890/2019 ou une association temporaire ; c) le fermage que le contribuable reçoit lorsqu'une activité exercée dans des locaux lui appartenant est affermée ; d) lors de la cessation de l'activité du contribuable, les montants bruts provenant de la liquidation de ses stocks. En revanche, ne sont pas compris dans le chiffre des affaires, pour autant qu'ils ressortent clairement de la comptabilité (al. 3) notamment les bénéfices en capital, sauf s'ils constituent le produit d'une activité lucrative, même accessoire (e), le produit de la gestion de la fortune privée des personnes physiques (f), les commissions rétrocédées à des tiers, pour autant que le contribuable en fournisse la justification (g), le produit de la location non meublée de biens immobiliers (j).

Le contexte d'application de l'art. 304 al. 3 let. g LCP implique quatre parties en présence, soit, par exemple, un acheteur, un vendeur, un intermédiaire qui doit faire appel à un auxiliaire auquel il rétrocède une partie de sa commission. Ce schéma correspond à une situation notoire de rétrocession de commissions (ATA/1849/2019 précité).

c. L'art. 58 al. 1 let. a LIFD qui prévoit que le bénéficiaire net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent, énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel les comptes, et notamment le compte de résultats, établis conformément aux règles du droit commercial (ou comptable) lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoit des règles correctrices particulières (ATF 137 II 353 consid. 6.2). L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3 ; 137 II 353 consid. 6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1 ; 2C_443/2017 du 15 janvier 2018 consid. 6.3). Le principe d'autorité du bilan lie non seulement l'autorité fiscale, mais également le contribuable lui-même, qui est tenu par sa comptabilité (autorité formelle du droit comptable ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.1).

d. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter 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, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2). Des explications générales et non étayées ne suffisent pas (ATA/71/2019 du 22 janvier 2019).

- 17/21 - A/890/2019 9)

En l'espèce, dans sa déclaration fiscale de 2014, la recourante n'a pas fait état de commissions rétrocédées à des sociétés tierces qui gèrent des hypothèques en son nom qui, selon elle, apparaissent dans ses comptes d'exploitation. Elle les a mentionnées dans son recours devant la chambre de céans, sans toutefois apporter des justificatifs de telles rétrocessions. La ville reconnaît dans sa réponse au recours que la recourante a dû comptabiliser à tort sous le poste « produit des commissions sur les opérations de crédit » les intérêts sur prêts dus par les clients de la banque tierce en lieu et place du montant qu'elle estime être son chiffre des affaires. Toutefois, la ville estime que les conditions permettant exceptionnellement de s'écarter du bilan ne sont pas remplies. Il convient donc d'examiner si tel est le cas.

Alors que, conformément au principe sus-rappelé du fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale, il appartenait à la recourante de fournir à l'autorité de taxation les justificatifs des déductions dont elle se prévalait, tel n'a pas été le cas, ni au moment de sa déclaration fiscale de 2014, ni ultérieurement. Elle n'a au demeurant pas produit de pièces comptables à ce sujet devant la chambre de céans. Elle n'a ainsi pas apporté d'éléments permettant de déterminer si le montant qu'elle allègue avoir comptabilisé sous le poste « charges de commission » doit être considéré comme une rétrocession de commission au sens de la TPC dans la mesure où les opérations en cause

impliqueraient quatre intervenants et si le montant comptabilisé sous « produit des commissions sur les opérations de crédit » doit être appréhendé en termes de commissions et non d'intérêts. En revanche, elle s'est contentée d'explications générales et non étayées en affirmant que l'autorité de taxation disposait dès 2015 de tous les éléments permettant de procéder à son imposition. Dans ces circonstances, la chambre de céans s'en tiendra au principe de déterminance et retiendra que la taxation de la recourante est conforme à ce qu'elle a présenté à l'autorité de taxation.

Les rétrocessions en cause seront dès lors considérées comme des éléments de l'assiette imposable de la recourante et, conformément à l'art. 12B al. 1 ch. 15 let. b RDLCP, un coefficient de 6 ‰ leur sera applicable.

Le grief de la recourante sera dès lors écarté. 10) La recourante considère également que les produits provenant de son obligation de fournir le service universel ne constituent pas des prestations obtenues pour son propre compte et en son nom au sens de l'art. 304 al. 1 LCP. Elle soutient que les montants perçus le sont pour le compte et au nom de la Confédération et ne devraient pas être englobés dans son assiette imposable.

a. La Confédération veille à ce qu'un service universel suffisant en matière de services postaux et de télécommunications soit assuré à des prix raisonnables dans toutes les régions du pays. Les tarifs sont fixés selon des principes uniformes

- 18/21 - A/890/2019 (art. 92 al. 2 Cst.). La loi sur la Poste du 17 décembre 2010 (LPO - RS 783.0) a pour but de garantir à la population et aux milieux économiques des services postaux variés, avantageux et de qualité ainsi que des services de paiement relevant du service universel (art. 1 al. 2 LPO). La Poste doit en particulier assurer un service universel suffisant, à des prix raisonnables, à tous les groupes de population et dans toutes les régions du pays, par la fourniture notamment de services de paiements (art. 1 al. 3 let. a et 32 al. 1 LPO), services de paiements définis comme étant des versements, des paiements et des virements (art. 2 let. f LPO). Le Conseil fédéral définit chaque prestation dans ce domaine. La Poste fixe les prix selon des principes économiques. Elle fournit le service universel en matière de services de paiement en couvrant ses coûts. Aucun mécanisme de financement n'est prévu pour l'indemnisation des coûts non couverts (Message relatif à la loi sur la poste du 20 mai 2009 [ci-après : Message LPO], FF 2009 4649, p. 4673 et 4701).

b. En matière d'imposition, la Poste est assimilée aux sociétés de capitaux privées (art. 10 LOP). La transformation de La Poste en une société anonyme de droit public (art. 2 al. 1 LOP) l'a placée dans les mêmes conditions que ses concurrents dans un marché libéralisé. N'étant plus un établissement public, l'exonération fiscale ne se justifiait plus. La Poste devait dans son nouveau statut être pleinement assujettie à l'impôt, comme une société de capitaux privée. Son privilège fiscal devait être aboli. Elle ne devait plus bénéficier des dispositions dérogatoires fédérales sur son imposition. Son assujettissement intégral clarifiait notamment la question de savoir si elle pourrait, le cas échéant, être exonérée fiscalement du fait qu'elle poursuivait des buts de service public. La LOP ne prévoyait aucune dérogation (Message LOP, FF 2009 4731, p. 4752). Elle devait payer les impôts dans tous les cantons (p. 4765).

Il a été déjà retenu dans les considérants précédents que l'unité du groupe de B_____ SA qui fournit des services de paiement en vertu de la législation postale est la société anonyme de droit privé « A_____ SA ».

c. L'expression « pour son propre compte et en son nom » de l'art. 304 al. 1 LCP a été introduite sous cette forme dans la loi 5'661 entrée en vigueur le 1er janvier 1986. L'exposé des motifs de cette nouvelle indique que « les termes "pour son propre compte et en son nom" s'entendent au sens juridique et impliquent que le contribuable doit être le créancier de la prestation dans son ensemble. Il ne s'agit pas de mettre en évidence la notion économique de la prestation qu'il obtiendrait finalement, soit son bénéfice » (MGC 1984 IV 4961 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_151/2020 précité consid. 4.2).

d. En l'espèce, la Confédération a confié à B_____ SA qui, de par la loi, doit détenir la majorité des voix et des actions de la recourante, notamment le service universel des paiements. Cette tâche a été attribuée à la recourante. Comme B_____ SA, celle-ci est pleinement assujettie à l'impôt, à l'instar de toute société

- 19/21 - A/890/2019 de capitaux privée. Elle doit payer les impôts dans tous les cantons. Ses activités de service public ne l'exonèrent pas fiscalement, son assujettissement étant intégral. En outre, la recourante fixe ses tarifs et les prix de ses prestations selon des principes économiques régissant un marché libéralisé. Le service universel qu'elle fournit doit lui permettre de couvrir ses coûts. Aucun mécanisme de financement n'est prévu pour l'indemnisation des coûts non couverts. Par ailleurs, d'après son rapport de gestion 2013, les produits de la rémunération de ses prestations de service universel figurent dans son bilan. Il ne ressort pas de celui-ci qu'ils auraient été cédés à la Confédération.

Dès lors, les produits résultant du service public universel doivent être intégrés dans l'assiette imposable de la recourante au sens de la TPC et servir à calculer son chiffre des affaires, un coefficient de 6 % devant leur être applicable pour leur taxation.

Ce grief sera ainsi écarté. 11) La recourante conteste aussi la clé de la répartition intercantonale de 4,21 % attribuée au canton de Genève retenue par le TAPI pour calculer la TPC.

a. Selon le Message LOP précité, une répartition fiscale intercantonale doit avoir lieu, notamment entre le canton du siège (Berne) et les cantons des établissements stables. En vertu d'une clé de répartition, les cantons se verront attribuer des parts du bénéfice net imposable. Il incombera à la Conférence suisse des impôts (ci-après : CSI) d'élaborer cette clé de répartition en collaboration avec les sociétés concernées. Cette clé permettra de calculer aussi bien les impôts sur le bénéfice que ceux sur les capitaux que la Poste devra payer dans les différents cantons (Message LOP, FF 2009 4731, p. 4765).

b. En matière d'impôts sur le bénéfice et le capital, il existe deux méthodes de répartition : la méthode directe et la méthode indirecte. Selon la méthode directe, les quotes-parts du capital et du bénéfice sont établies en se fondant sur la comptabilité des établissements concernés. La méthode indirecte alloue les parts en se basant sur d'autres critères comme le chiffre d'affaires ou les salaires (Xavier OBERSON, op. cit., p. 501).

Le recours à la méthode indirecte est admis en matière de TPC (ATA du 27 mai 1997 cause B. A ; DCCR n° 73 de 1999 ; DCCR n° 138 de 1998). Pour les établissements stables qui n'ont pas de comptabilité propre, la répartition a lieu par quotes-parts sur la base des facteurs de production (Circulaire du 24 février 1995 du Comité de la CSI, Répartition de l'impôt dans le cadre des banques, p. 2). En outre, selon le courrier du 27 août 2014 de l'AFC-GE à la recourante, la répartition intercantonale du bénéfice de A_____ s'effectue sur la base des facteurs « salaires » et « loyers » capitalisés respectivement à 10 % et 6 %.

- 20/21 - A/890/2019

c. En l'espèce, la recourante a son siège à Berne, mais possède à Genève deux succursales et un site fixe. Les parties sont d'accord que la clé de la répartition intercantonale du bénéfice de la recourante retenue pour la taxation contestée combine la méthode directe et indirecte. Elles s'accordent également sur le fait que la recourante ne tient pas de comptabilité séparée pour ses succursales et son site fixe situés dans le canton de Genève. Ainsi, la méthode indirecte doit trouver application pour sa taxation et se baser sur les facteurs de production. Dans la mesure où la ville s'est ralliée à une clé de répartition intercantonale de 1,25 % qui se base sur les facteurs de production, soit les salaires des quarante-quatre collaborateurs et les loyers des succursales et du site fixe utilisés professionnellement par la recourante dans le canton de Genève, c'est cette clé de répartition intercantonale qui sera retenue pour la taxation de celle-ci.

Le recours sera dès lors admis sur ce point.

En conclusion, le recours sera partiellement admis, le jugement du TAPI, les décisions de taxation et de réclamation seront annulés uniquement en ce qui concerne la clé de répartition intercantonale et le dossier renvoyé au STPC afin qu'il procède à une nouvelle taxation dans le sens des considérants. 12) Vu l'issue du litige, un émolument réduit de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure, réduite, de CHF 500.- lui sera allouée, à la charge de la ville (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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