

# **GE\_GERICHTE JTAPI/822/2024 vom 26. August 2024**

GE Cour de justice, 2024-08-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_822\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_822_2024)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/822/2024 du 26 août 2024

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/822/2024 del 26 agosto 2024

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

### **E. 2**

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc.

### **E. 3**

Dans un grief d'ordre formel, qu'il convient d'examiner en premier lieu, la recourante demande que la pièce A1 soit écartée de la procédure.

### **E. 4**

La chambre administrative a jugé récemment que même si un compte-rendu de l'AFC-GE, non signé par les représentants du contribuable, n'avait pas la même valeur probante qu'un procès-verbal d'audience établi par les juridictions, n'étant pas dicté en présence des parties ni signé par elles, rien ne s'opposait à sa prise en compte à titre d'élément de preuve, qu'il appartenait à l'autorité judiciaire d'apprécier, en tenant, notamment, compte du fait qu'il n'avait pas été établi de manière contradictoire (ATA/761/2023 du 11 juillet 2023 consid. 9).

### **E. 5**

En l'espèce, au vu de la jurisprudence précitée, il n'y a pas lieu d'écarter la pièce A1 de la procédure pour la seule raison qu'elle n'a pas été signée par le ou les

- 17/24 - A/2003/2022 représentants de la recourante. Toutefois, le tribunal en tiendra compte avec retenue, sans tenir compte des propos des employés de la recourante.

### **E. 6**

Aux termes de l'art. 3 al. 1 de loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), 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, notamment lorsqu'elles sont associées à une entreprise établie dans le canton (let. a) ou lorsqu'elles y exploitent un établissement stable (let. b). Selon l'art. 3 al. 3 LIPM, 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 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 12 mois.

L'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité à la partie du bénéfice et du capital qui est imposable dans le canton (art. 4 al. 2 LIPM).

## E. 7

Selon la jurisprudence, il existe un établissement stable lorsqu'une société possède des structures et des installations matérielles permanentes qui forment une partie de l'entreprise en-dehors du canton et grâce auxquelles l'activité technique et commerciale est exercée d'une manière qualitativement et quantitativement relevante (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_518/2010 du 9 février 2011 in RDAF 2011 II 379 consid. 4.1 à 4.4)

En principe, la notion d'établissement stable n'a pas en soi un contenu différent selon que l'établissement se trouve en Suisse ou à l'étranger. Cette notion recouvre toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité d'une entreprise, tant d'un point de vue qualitatif que quantitatif (ATF 134 I 303 consid. 2.2). Un établissement stable suppose qu'une activité commerciale y soit exercée. Pour être qualitativement importante, l'activité doit entrer dans le cercle de celle, principale, de l'entreprise. L'exigence d'une activité quantitativement importante s'analyse, quant à elle, différemment suivant chaque type d'entreprise et signifie que l'installation en cause doit exercer une activité qui n'est pas accessoire ou d'importance secondaire. En outre, l'établissement doit effectuer une partie de l'activité de l'entreprise (cf. ATF 139 II 78 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_396/2016, 2C\_397/2016 du 14 novembre 2016 consid. 8.3 ; 2C\_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 11.2 ; 2C\_708/2011 du 5 octobre 2012 consid. 3.1.2).

L'établissement stable se définit par deux critères cumulatifs : l'existence d'une installation fixe et l'exercice de tout ou partie de l'activité dans ladite installation. La première condition implique l'existence de locaux dans lesquels l'activité se déploie pendant une certaine durée. L'installation doit avoir non seulement une consistance matérielle, mais également une certaine permanence (J.-B. PASCHOUD, D. DE VRIES REILINGH, in Y. NOËL/F. GIRARDIN AUBRY

- 18/24 - A/2003/2022 [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 31). La jurisprudence admet cette condition lorsque la location de locaux et l'engagement d'employés participant à l'exercice de l'activité sont démontrés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_708/2011 du 5 octobre 2012 consid. 3.1.1). La deuxième condition exige que l'activité soit réalisée en tout ou en partie par l'intermédiaire de ladite installation fixe (J.-B. PASCHOUD, D. DE VRIES REILINGH, op. cit., n. 31).

Le Tribunal fédéral a encore récemment rappelé qu'en matière intercantonale, il faut entendre par établissement stable toute installation fixe et permanente dans laquelle s'exerce une partie quantitativement et qualitativement importante de l'activité technique et commerciale de l'entreprise. La reconnaissance d'un établissement stable implique une installation fixe. Cela signifie tout d'abord une installation physique, établie en un lieu précis. Il importe peu que l'entreprise soit propriétaire ou locataire de l'installation, mais il faut qu'elle ait à tout le moins un certain droit de disposition sur celle-ci. L'installation doit ensuite, pour être qualifiée de fixe, être permanente ; elle ne doit pas avoir un caractère temporaire ou provisoire (arrêt 2C\_110/2018 du 28 février 2019 consid. 3.3 et les références).

Tombent typiquement sous la définition d'établissement stable, notamment, les succursales, sites de fabrication et représentations permanentes (ATF 142 II 113 consid. 7.3).

En droit suisse, une succursale est une partie d'une entreprise principale qui dispose durablement de ses propres installations où elle exerce une activité analogue à celle de l'entreprise principale et qui jouit d'une certaine indépendance financière et commerciale. La succursale n'a pas la personnalité juridique. Elle est néanmoins considérée comme un établissement stable et est assujettie à l'impôt à raison d'un rattachement économique (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 28 avril 2020 consid. 7.2 et les arrêts cités).

#### **E. 8**

En matière fiscale, l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 et les références; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'un revenu non déclaré, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_80/2021 du 29 juillet 2021 consid. 3.2). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du

- 19/24 - A/2003/2022 Tribunal fédéral 2C\_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/513/2021 du 11 mai 2021 consid. 5b ; ATA/1077/2020 du 2 octobre 2020 consid. 7). En matière incantonale, plus particulièrement, le Tribunal fédéral a très récemment jugé qu'un faisceau d'indices réuni par le fisc est suffisant et que la « vraisemblance prépondérante » était un degré de preuve acceptable compte tenu du fait que le droit fiscal était un droit administratif de masse (cf. arrêt 9C\_591/2023 du 2 avril 2024). Il appartient à la personne morale d'établir les faits propres à détruire cette vraisemblance (cf. Jean-Blaise PASCHOUD, Raphaël GANI in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 50 LIFD n. 16 et les références).

#### **E. 9**

Par ailleurs, en droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/1103/2022 du 1er novembre 2022 consid 11 ; ATA/513/2021 du 11 mai 2021 consid. 5b et les références citées).

#### **E. 10**

En l'espèce, il n'est pas contesté que lorsque les contrôleurs fiscaux se sont rendus dans les locaux d'F\_\_\_\_\_ à H\_\_\_\_\_ (GE), en dates des 15, 16 et 17 janvier 2018, ils y ont trouvé sur place tant les membres du personnel d'A\_\_\_\_\_, soit MM. E\_\_\_\_\_ et J\_\_\_\_\_, que des documents comptables de cette dernière, dont notamment ses factures de 2015 et 2016

indiquant son adresse genevoise. A cela s'ajoute que selon les extraits des sites internet d'A\_\_\_\_\_ et d'F\_\_\_\_\_, joints au courriel échangé entre les contrôleurs fiscaux du 12 janvier 2018, cette première y indiquait également l'adresse de sa succursale à H\_\_\_\_\_ (GE), tandis que la seconde y mentionnait MM. E\_\_\_\_\_ et J\_\_\_\_\_ et Mme I\_\_\_\_\_ comme ses propres employés. Ces extraits ne comportent certes pas date, mais dans la mesure où ils ont été joints audit courriel, il faut admettre que ces indications étaient affichées à tout le moins jusqu'au 12 janvier 2018, ce qui est corroboré par les extraits que le tribunal a lui-même tirés du site [www.archive.org](http://www.archive.org), en date du 17 juillet 2024. En effet, selon ce site, il apparaît que ces indications étaient affichées jusqu'en février 2018 et supprimées par la suite. De plus, à teneur de la lettre de l'ouverture du contrôle TVA du 13 janvier 2017, il apparaît que la recourante aurait elle-même requis que ce contrôle s'effectue dans les locaux d'F\_\_\_\_\_, et non dans ses propres locaux à Schwytz. Il convient de tenir compte également du fait qu'A\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_ sont très étroitement liées, ce tant par leur relation commerciale que de par leur lien d'actionariat. Elles exercent en effet dans le même domaine économique, la seconde étant en plus la cliente de la première, relation dans laquelle elles ont partagé, en 2016 en tout cas, une partie desdits

- 20/24 - A/2003/2022 locaux à H\_\_\_\_\_ (GE). Par ailleurs, elles sont détenues par le même actionnaire, qui, au demeurant, les administre. L'ensemble de ces éléments constitue indéniablement un faisceau d'indices rendant vraisemblable l'existence d'une activité commerciale à H\_\_\_\_\_ (GE). Dans ces conditions, et selon la jurisprudence susmentionnée, il incombait alors à la recourante d'infirmier ces éléments par la preuve du contraire. Or, elle s'est limitée à contester les faits retenus sans toutefois fournir de preuves matérielles les renversant ou permettant une autre interprétation. En effet, premièrement, l'on peine à comprendre les raisons de la présence, en janvier 2018, de ses employés et de sa documentation comptable chez F\_\_\_\_\_ si la recourante, comme elle le prétend, n'exerçait aucune activité commerciale dans les locaux de sa société sœur. S'agissant en particulier de M. J\_\_\_\_\_ - qui, selon la recourante, n'était aucunement employé par F\_\_\_\_\_, l'on ne voit pas pourquoi il était présent chez cette dernière aux dates des contrôles, s'il travaillait exclusivement pour A\_\_\_\_\_. De même, si la documentation comptable d'A\_\_\_\_\_ devait être transférée à H\_\_\_\_\_ (GE) en mai 2017, afin de faciliter le contrôle TVA, celle-ci n'explique pas pourquoi cette documentation a été gardée à H\_\_\_\_\_ (GE) jusqu'à janvier 2018. Du reste, la recourante n'explique pas pourquoi le contrôle TVA la concernant devait s'effectuer à H\_\_\_\_\_ (GE), alors que son siège se situait à Schwytz et que, comme elle le prétend, elle n'accomplissait aucune activité dans le canton de Genève. Par ailleurs, il n'est pas démontré que les opérations de commandes et de reventes du matériel ont été effectuées depuis le canton de Schwytz. La recourante se limite à soutenir que ses locaux à B\_\_\_\_\_ se situaient dans l'appartement qu'elle y louait à sa société sœur, puis sous-louait à son actionnaire unique, au titre de sa résidence principale et celle de sa conjointe. Or, au vu de la petite taille de ce logement (2,5 pièces d'une surface de 90 m<sup>2</sup>) et du volume de ses activités, il n'apparaît pas vraisemblable qu'elle ait pu les accomplir intégralement à cet endroit, d'autant moins que, selon ses propres dires, à tout le moins deux personnes y travaillaient simultanément pour elle, à savoir Mme I\_\_\_\_\_ et M. E\_\_\_\_\_. Elle n'a d'ailleurs pas fourni le moindre indice d'un accomplissement dans cet appartement d'une quelconque activité commerciale, tel que, par exemple, des factures qui lui auraient été adressées en 2016. Au contraire, ses factures 2015 et 2016, que l'AFC-GE a versées au dossier, indiquent clairement son adresse genevoise. Il faut aussi rappeler qu'elle a expressément refusé de remettre à l'AFC-GE ses grands livres 2010 à 2018. Par ailleurs,

elle ne démontre pas, ni n'allègue d'ailleurs, avoir disposé en 2016 d'un entrepôt dans le canton de son siège, alors qu'elle y aurait agi depuis décembre 2008 comme distributeur du matériel audiovisuel pour toute la Suisse, le marché alémanique étant potentiellement bien plus important que celui de Suisse romande. Comme indiqué par la recourante, son activité commerciale consiste en deux volets. D'une part, elle conceptualise et commercialise des projets d'infrastructure de communications audiovisuelles et, d'autre part, agit comme distributeur en Suisse du matériel y relatif, qu'elle commande auprès des fournisseurs étrangers puis les

- 21/24 - A/2003/2022 revend à des « intégrateurs », activité pour laquelle elle a nécessairement besoin de locaux d'entreposage, comme ceux dont elle a disposé en 2016 à H\_\_\_\_\_ (GE). Au vu de tous les éléments figurant au dossier, il apparaît qu'en 2016, elle a exercé à Genève, à tout le moins son activité de distributeur du matériel audiovisuel. C'est en effet uniquement à Genève qu'elle a disposé de locaux pour la réception et la distribution de ce matériel. La recourante indique elle-même que les locaux à H\_\_\_\_\_ (GE) lui ont servi « pour la réception et la réexpédition de matériel », soit les opérations intégrantes et indissociables de son activité de distribution, lesquelles nécessitaient la présence physique permanente en ce lieu d'au moins l'un/e de ses employés. Dès lors, il ne s'agissait pas d'un « simple lieu de stockage ». Enfin, le fait que jusqu'en janvier 2018 à tout le moins, la recourante indiquait publiquement à ses clients potentiels, sur son site internet, disposer d'une « succursale » à H\_\_\_\_\_ (GE) plaide fortement en faveur de l'existence effective, en 2016, d'un établissement stable à cet endroit. Compte tenu de tous les éléments susmentionnés, il convient de retenir que la recourante a effectivement disposé en 2016 d'un établissement stable à Genève. Ainsi, son assujettissement limité pour cette période doit être confirmé dans son principe.

#### **E. 11**

La contribuable estime encore que l'attribution de la moitié de son bénéfice au canton de Genève est disproportionnée et se plaint d'une double imposition intercantonale prohibée.

#### **E. 12**

Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'elle est confrontée au caractère déficient de la comptabilité d'une société, l'administration fiscale peut procéder à une taxation par estimation. Il existe deux méthodes de taxation par estimation auxquelles l'AFC- CH a recours : d'une part, la méthode reconstructive, qui vise à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente, et, d'autre part, la méthode des chiffres d'expérience ou coefficients expérimentaux. Il appartient au contribuable de s'accommoder de l'imprécision ou de l'approximation qui résulte nécessairement d'une estimation fiscale, laquelle a elle-même été déclenchée à cause d'une tenue lacunaire de sa comptabilité (arrêt 2C\_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3). La procédure par estimation vise à éviter que, les cas où le contribuable se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants, voire inexistantes, ne se soldent par une perte d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les arrêts cités). La taxation par estimation intervient également lorsque les documents comptables se révèlent incomplets ou insuffisants. Dans la mesure où le contribuable admet la présence d'un chiffre d'affaires non déclaré mais conteste les montants retenus par l'AFC-GE, il lui appartient de chiffrer et de prouver les reprises qui auraient dû être faites (cf. ATA/218/2016 du 8 mars 2016). Lorsqu'elle procède à une estimation du chiffre d'affaires, l'autorité de taxation doit tenir

compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause ; elle doit s'appuyer sur des données plausibles et aboutir à un résultat s'approchant le

- 22/24 - A/2003/2022 plus possible de la réalité. Le contribuable qui a présenté une comptabilité non conforme aux exigences légales et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspondrait manifestement pas à la réalité doit supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les arrêts cités ; 2C\_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 2.2 et 3.4).

### **E. 13**

En l'espèce, l'AFC-GE a opéré la répartition du bénéfice entre les deux cantons en fonction du temps que l'administrateur de la recourante, M. E\_\_\_\_\_, aurait travaillé à Genève, soit 50 %. La recourante, quant à elle, se limite à soutenir que l'attribution de la moitié de son bénéfice au canton de Genève serait disproportionnée, sans avancer un montant qui serait selon elle plus proche à la réalité. Dans ces conditions, la proportion du bénéfice retenue par l'AFC-GE ne peut qu'être confirmée.

### **E. 14**

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 13.1), le principe de l'interdiction de la double imposition énoncé à l'art. 127 al. 3 1ère phr. de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du

### **E. 18**

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 24/24 - A/2003/2022

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