

Administration effective des sociétés dans les relations intercantionales : le TF change de cap !

Depuis quelques années, le Tribunal fédéral (TF) a amorcé un changement de jurisprudence fondamental en matière de double imposition intercantonale, notamment sous l'angle procédural. Ce revirement a incontestablement des répercussions pratiques très importantes. De manière générale, lorsque deux cantons revendiquent – que ce soit pour une personne physique ou une personne morale – le droit d'imposer de manière illimitée un contribuable, ce dernier court le risque de devoir payer des impôts dans les deux cantons dans certaines circonstances dans lesquelles la bonne foi du contribuable pouvait être mise en cause. Ce risque a toujours été critiqué par la doctrine en considérant qu'il allait à l'encontre de la protection constitutionnelle à l'interdiction d'une double imposition de l'art. 127 al. 3 Cst. féd. Cependant, le TF adoptait jusqu'alors une approche plus nuancée, notamment pour protéger les intérêts du premier canton qui aurait taxé en définitive. Ces derniers mois des changements fondamentaux ont été opérés et l'arrêt du 2 avril 2024 (9C_591/2023) marque sans doute un changement décisif. Décryptage.

La premier virage est intervenu dans un arrêt du 17 août 2023 (9C_710/2022) dans un conflit de domicile entre les cantons de Saint-Gall et Schwytz d'un couple dans lequel le risque d'une double imposition effective a été largement éliminé malgré le comportement à la limite de la bonne foi du couple. En effet, ce dernier ne disposait même pas d'un logement dans le second canton. Cette jurisprudence a été étendue par la suite aux situations de double imposition intercantonale pour les personnes morales lorsqu'il y a un conflit entre le siège formel d'une société et son administration effective, par hypothèse situé dans un autre canton (arrêt du 21 août 2023, 9C_175/2021).

Ces jurisprudences ont été commentées par la doctrine qui a formulé un certain nombre de commentaires et remarques. Cela a été pris largement en compte dans cet arrêt fondamental du TF rendu le 2 avril 2024 (9C_591/2023). Ce cas traite d'une double imposition d'une société de capitaux dans un conflit entre le siège formel et l'administration effective. Sur ce dernier aspect, la problématique est bien connue et l'arrêt n'est pas révolutionnaire. Cela étant, il vaut la peine de rappeler très brièvement la situation, tout en mettant l'accent sur cette dernière jurisprudence qui marque une évolution décisive en

matière de double imposition intercantonale et, surtout, en matière de la répartition du fardeau de la preuve.

En substance, une société est inscrite au registre du commerce du canton de Saint-Gall depuis 2003. Par la suite, cette société décide de transférer son siège en 2008 dans le canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures. Suite à une investigation des autorités fiscales du canton de Saint-Gall, celles-ci estiment qu'il y a des indices qui permettent de considérer que l'assujettissement illimité est maintenu dans le canton de Saint-Gall du fait d'une administration effective. Le siège n'est donc que formel dans le canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures. Face au TF, la société tente de plaider sans succès la présence du siège dans le canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures et, subsidiairement, sollicite l'annulation des décisions de taxation des années 2012 à 2019 et le remboursement des impôts perçus à tort par le canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures. Ce dernier canton conclut au rejet des demandes d'annulation des taxations, en tout cas pour les périodes fiscales 2011 à 2015.

Sans vouloir entrer dans les détails à ce stade, il apparaît que le TF considère assez rapidement que la demande du canton de Saint-Gall semble a priori justifiée et que des éléments permettent de considérer que l'administration effective est bien dans ce dernier canton. Cependant, pour arriver à ce raisonnement, le TF emprunte un cheminement tout à fait inattendu qui amorce une évolution fondamentale dans l'appréciation de la preuve en droit fiscal.

Dans le cas d'espèce, le Tribunal administratif du canton de Saint-Gall constate que la société avait loué un bureau de 10 m², puis de 16,6 m² dans un espace de coworking pour un loyer de CHF 300 par mois. Par la suite, l'espace a été étendu avec un show-room. Le stockage des marchandises est effectué dans le canton de Thurgovie et une collaboratrice travaille en home-office dans le canton de Saint-Gall. Il en va de même d'un autre collaborateur et du directeur. En outre, le site internet renvoie à l'adresse saint-galloise pour la prise de contact. Sur la base de ces éléments, le Tribunal administratif estime que les conclusions des autorités fiscales saint-galloises ne sont pas dénuées de tout fondement, de sorte qu'il est « *très probable* » que la gestion et l'administration effective de la société se trouvent à Saint-Gall.

De son côté, la société estime que cette appréciation laissant apparaître une administration effective comme « *très probable* » dans le canton de Saint-Gall est

insuffisante pour pouvoir retenir un assujettissement illimité dans le canton de Saint-Gall. De plus, seules les tâches administratives sont effectuées dans le canton de Saint-Gall, les personnes ne prenant aucune décision importante pour l'entreprise.

De son côté, le canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures se rallie à l'appréciation des autorités fiscales saint-galloises et constate que ce transfert de siège s'inscrit en réalité dans une baisse de taux importante amorcée en 2008. Les autorités fiscales concèdent qu'il n'y a pas de substance dans le canton.

Selon le TF, l'argument de la société est recevable en ce sens que la preuve du lieu de l'administration effective ne peut être apportée sur la base d'éléments qui apparaissent uniquement comme « très probables ». Il est vrai que le TF avait utilisé cette expression dans le passé, mais notre Haute Cour estime que cette conception est aujourd'hui dépassée à double titre. En premier lieu, cela contrevient à la maxime inquisitoire qui enjoint les autorités à établir les faits, alors que le contribuable est uniquement tenu à collaborer. De plus, selon le principe de la répartition du fardeau de la preuve applicable en droit fiscal, la preuve de l'administration effective doit être apportée par les autorités fiscales. Or, la preuve est apportée lorsque l'autorité chargée de l'évaluation d'une situation est convaincue, d'un point de vue objectif, de l'exactitude d'une allégation de fait. La preuve absolue n'est pas exigée, mais peut se fonder sur un faisceau d'indices qui permet indirectement de prouver un fait.

S'appuyant sur sa jurisprudence en matière d'assurances sociales, le TF reprend le concept de la « *vraisemblance prépondérante* » comme un degré de preuve acceptable. Cela découle du fait que, en matière d'administration de masse, il convient d'être plus mesuré sur le degré d'acceptation d'un fait. Le droit fiscal, étant également un droit administratif de masse, devrait également se fonder ce concept comme étant un degré de preuve suffisant. Ainsi, un allègement de la preuve doit en tout cas être possible pour les faits pour lesquels la preuve complète n'est pas possible ou ne peut pas raisonnablement être exigée en raison de la nature-même de l'affaire.

Dans la situation de la détermination de l'administration effective, le TF relève qu'il est extrêmement difficile pour les autorités fiscales d'apporter la preuve de l'endroit où sont gérées effectivement les affaires de la société. Dès lors, un allègement devrait être possible et il faudrait donc partir du principe que le lieu de l'administration effective d'une personne morale se trouve sur le territoire cantonal dès qu'il existe une probabilité

prépondérante que la gestion effective de la société se déroule principalement en un lieu déterminé plutôt qu'un autre. Par la suite, la personne morale est libre d'apporter des moyens de preuve qui plaident contre l'administration effective sur un territoire cantonal.

Dans le cas d'espèce, le TF estime que le Tribunal administratif n'est pas parvenu à la conclusion que le lieu de l'administration effective se trouvait bien dans ce dernier canton de manière incontestable. En revanche, il y a une vraisemblance prépondérante que les décisions commerciales pertinentes ont été prises dans le canton de Saint-Gall et que c'est là que se trouve le centre de gravité de la société. Sur la base de ce concept allégé de la preuve, la conclusion du Tribunal administratif est correcte et l'on peut admettre que l'administration effective se trouve bien dans le canton de Saint-Gall.

Dans une conclusion subsidiaire, la société souhaite l'annulation des décisions de taxation du canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures, alors que ce dernier canton estime que les conditions pour une telle annulation, malgré la récente jurisprudence d'août 2023, ne sont pas données et ses prétentions fiscales doivent être confirmées.

Dans une jurisprudence plus ancienne, le TF estimait que le contribuable était déchu de son droit s'il avait accepté sans réserve le paiement des impôts du premier canton ou si son comportement devait être considéré comme abusif ou contraire à la bonne foi.

Dans sa jurisprudence du 17 août 2023 (9C_710/2022), le TF a abandonné cette pratique en estimant que cela contrevenait à l'art. 127 al. 3 Cst. féd. qui prévoit sans ambiguïté que la double imposition est prohibée. Dès lors, la déchéance du droit au remboursement du contribuable devait être examinée avec beaucoup de réserves et n'être limitée que dans le cas d'un abus qualifié et que le canton concerné ait en même temps, à titre exceptionnel, un intérêt légitime à retenir les impôts perçus bien qu'il n'ait pas droit à l'impôt en vertu du droit intercantonal de la double imposition ou même déjà en vertu du droit fiscal harmonisé. En d'autres termes, le contribuable doit non seulement être dans une situation d'abus qualifié, mais il faut en outre que le canton ayant perçu des impôts à tort subisse une sorte de dommage, ce qui est improbable dès lors que les impôts perçus à tort ne sont pas dans un rapport raisonnable avec les dépenses occasionnées par le contribuable dans le premier canton.

Certains auteurs avaient évoqué le fait que le canton ayant perçu des impôts à tort pouvait néanmoins subir un dommage, notamment en raison de la péréquation financière. En effet,

les impôts perçus à tort sont pris en considération pour le calcul de la péréquation et le remboursement quelques années plus tard conduit en définitive à réduire les prétentions en matière de péréquation calculées sur des impôts qui n'ont pas été acquis en définitive. C'est sur cet argument que le canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures entend invoquer la déchéance de la société contribuable dans la présente affaire.

Cette question est fort délicate et le TF, avec prudence, arrive à la conclusion qu'il est pratiquement exclu que le montant des impôts remboursés et l'éventuel manque à gagner en matière de compensation de la péréquation financière coïncident exactement. Il faudrait amener une preuve concrète et approfondie que tel est bien le cas. Cependant, le TF estime que cette analyse dépasse le cadre de la procédure en matière de double imposition intercantonale. Le TF rejette donc cet argument – a priori séduisant – dès lors qu'il estime qu'une distorsion ne doit pas être examinée dans le contexte d'une demande de double imposition intercantonale, mais dans celui d'une demande de dommages-intérêts d'un canton à l'encontre du contribuable. Ainsi, le TF arrive à la conclusion que le canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures doit restituer les impôts à la société.

Cette jurisprudence ardue marque un tournant très important. Elle introduit un allègement dans le domaine de la preuve en estimant qu'en matière d'administration de masse, il est possible de s'appuyer sur le concept de la vraisemblance prépondérante considéré comme suffisant en pareilles circonstances. Cela marque donc un allègement dont on peut se poser la question de savoir si cela est compatible avec la maxime inquisitoire applicable en matière de droit fiscal. Nul doute que cette question fera couler beaucoup d'encre parmi les commentateurs. En outre, le TF confirme de manière expresse et sans aucune ambiguïté que l'art. 127 al. 3 Cst. féd. ne peut être mis en échec qu'avec une grande retenue, de sorte que le canton percevant des impôts à tort, se trouve bien démuné même dans les situations dans lesquelles le contribuable se comporte à la limite de l'abus. Par cette jurisprudence, le TF parachève son changement fondamental dans les relations intercantionales, notamment en cas de conflit d'assujettissement illimité.