

TaxPage, août 2025

Double imposition intercantonale – for d'imposition de sociétés

Introduction

La Constitution suisse interdit expressément la double imposition intercantonale, ce qui signifie que deux cantons ne peuvent pas prélever un impôt analogue auprès du même contribuable sur une même base et pour la même période (art. 127 al. 3 Cst. Féd.). Or, il peut y avoir des situations dans lesquelles deux cantons se disputent la compétence de prélever l'impôt. L'arrêt du Tribunal fédéral 16 juillet 2025 (9C_426/2024) illustre parfaitement ces potentielles tensions.

Problématique

En droit fiscal suisse, les sociétés sont assujetties à l'impôt sur le capital et à l'impôt sur le bénéfice dans le canton où est situé leur siège ou dans le canton dans lequel a lieu leur direction effective (art. 20 al. 1 LHID).

Dans l'arrêt précité, une société avait transféré son siège de Zurich à Zoug en 2016, avant de revenir à Zurich en 2020. Le canton de Zoug revendiquait la compétence d'imposer la société puisque le siège statutaire s'y trouvait et que la société disposait de locaux, de personnel et d'infrastructures dans le canton. Zurich arguait en revanche que la société ne disposait pas d'une direction effective au siège statutaire et que la direction effective était située au domicile de son unique administrateur, dans le canton de Zurich. La compétence d'imposer la société devait par conséquent lui revenir.

Direction effective

La jurisprudence du Tribunal fédéral (TF) définit le siège de direction effective d'une société en tant qu'endroit où sont prises les décisions essentielles de la société concernant sa gestion courante. La doctrine se réfère au terme de *day-to-day management*. La direction effective se distingue de la simple administration courante (tenue de comptabilité, gestion documentaire, etc.) et de l'activité stratégique dévolue aux organes supérieurs de la société, qui n'ont en principe aucune influence sur l'assujettissement de la société.

Selon le TF, le domicile privé de l'administrateur de la société peut coïncider avec le lieu de direction effective lorsque les décisions de gestion courantes y sont principalement prises. Dans le cas précité, le Canton de Zurich alléguait que, dès lors que la direction effective au siège statutaire de la société n'était pas prouvée, elle devait forcément être située au domicile de l'administrateur de la société. Notre Haute Cour a précisé que le domicile l'administrateur ne constitue par un for fiscal subsidiaire par

défaut. En d'autres termes, même si la société n'arrive pas à établir que sa direction effective a lieu à son siège statutaire, on ne saurait pour autant automatiquement la reporter au domicile du dirigeant.

Fardeau de la preuve

La répartition du fardeau de la preuve en droit fiscal suit les principes découlant du droit civil (art. 8 CC). Il revient au canton qui revendique l'imposition de prouver l'existence des éléments justifiant sa compétence. En cas de doute persistant ou d'absence de preuve suffisante, ce canton doit en souffrir les conséquences. En l'espèce, le TF a retenu que le fait que l'administrateur unique ait eu essentiellement des rendez-vous professionnels à Zurich et Berne, ne suffisait pas à démontrer que la direction effective est située à son domicile. Par ailleurs, le fait que la société avait son siège statutaire à Zurich avant et après la période litigieuse ne constituait pas non plus un indice suffisant selon les juges fédéraux.

Conséquences

Le canton de Zurich n'ayant pas apporté la preuve que la direction effective se trouvait au domicile de l'administrateur, seul le Canton de Zoug demeure compétent pour taxer les années litigieuses.

Conclusion

Cet arrêt met en lumière la centralité du critère de la direction effective dans la détermination du domicile fiscal d'une société. Il illustre par ailleurs deux points fondamentaux : Premièrement, le domicile de la personne en charge de la direction effective de la société ne peut être retenu comme critère de rattachement sans indices probants et concrets. En second lieu, le fardeau de la preuve repose sur le canton qui revendique sa compétence fiscale. Si un doute persiste, la société doit être imposée au lieu de son siège statutaire.

Il est important de prendre ces points en considération pour le choix du lieu du siège statutaire lors de la création d'une société.

N'hésitez pas à nous contacter en cas de question.

valfor TaxTeam

Daniel Gatenby

daniel.gatenby@valfor.ch

Regina Schlup Guignard

regina.schlup@valfor.ch