

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1060/2025-DIVI

ATA/326/2026

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 31 mars 2026

dans la cause

A _____

représentée par Me Samuel BRÜCKNER, avocat

recourante

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

représentée par Me David HOFMANN, avocat

intimée

EN FAIT

A. a. Par courriel du 28 février 2025, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a transmis aux 45 communes genevoises, dont la A_____ (ci-après : A_____), un courrier du 27 février 2025 récapitulant les comptes fiscaux pour l'année 2024.

b. À ce courrier étaient joints divers tableaux, soit notamment :

- Récapitulatif « éléments chiffrés » (par commune, état au 31 décembre 2024) ;
- Tableau I : compte général (par commune, état au 31 décembre 2024) ;
- Tableau II : Personnes physiques IBO (imposées au barème ordinaire ; par commune, état au 31 décembre 2024) ;
- Tableau III : Personnes physiques Impôt à la source (par commune, état au 31 décembre 2024) ;
- Tableau IV : Impôt sur les prestations en capital (par commune, état au 31 décembre 2024) ;
- Tableau V : Personnes morales (par commune, état au 31 décembre 2024) ;
- Tableau VI : Centimes additionnels complémentaires sur l'impôt sur le bénéfice des personnes morales (par commune, état au 31 décembre 2024) ;
- Clef de répartition - centimes additionnels complémentaires sur l'impôt sur le bénéfice des personnes morales (identique pour toutes les communes) ;
- Tableau VII : Fonds de péréquation (identique pour toutes les communes) ;
- Tableau VIII : Répartition de la recette 2024 du fonds de péréquation communale (identique pour toutes les communes) ;
- Tableau IX : Répartition de la recette 2024 de la part de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) (identique pour toutes les communes) ;
- Tableau X : Part des communes genevoises à la compensation financière 2024 versée aux communes frontalières françaises (identique pour toutes les communes) ;
- Explications concernant les estimations fiscales dans les comptes communaux (identique pour toutes les communes).

Il résultait du tableau I que l'estimation de la production des recettes fiscales de A_____ pour 2024 s'élevait à CHF 883'161'298.92, montant net des frais de perception prélevés par l'État, qui s'élevaient à CHF 28'095'330.41.

B. a. Par acte déposé le 27 mars 2025, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre « la fixation des frais de perception des impôts communaux notifiée par l'AFC-GE », concluant à ce que les frais de perception soient réduits à 0,55% du montant perçu, soit en l'occurrence à CHF 5'150'811.-, et à ce que la chambre administrative ordonne au département des finances, des ressources humaines et

des affaires extérieures (ci-après : le département) de calculer le montant des intérêts moratoires et rémunérateurs comptabilisés durant l'exercice 2024 en lien avec les créances en impôts de la commune, et d'ajouter ces montants au « compte fiscal » notifié le 28 février 2025.

La communication des montants de frais perçus par l'AFC-GE se faisait exclusivement par le biais de la transmission des « comptes fiscaux ». Elle avait force obligatoire puisque le canton exécutait systématiquement les décomptes transmis en retenant les montants de frais ainsi communiqués. Il s'agissait donc bien d'une décision administrative. Aucune voie de droit spécifique n'étant prévue, la chambre administrative était compétente pour connaître du litige.

Le décompte se fondait sur une interprétation de l'art. 370 al. 2 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) qu'elle contestait. Cette disposition permettait au canton de prélever des frais « jusqu'à concurrence de 3% », sans nullement l'obliger à utiliser ce plafond. Les frais en question étant assimilables à un émolument, c'est-à-dire à une taxe causale, ils devaient demeurer proportionnés et respecter les principes de la couverture des frais et de l'équivalence. Or, le total des frais perçus représentait 75% des charges de fonctionnement totales de l'AFC-GE, si l'on incluait les charges d'état-major et les prestations de soutien relevant d'autres départements, et 102% sans ces charges externes, ce qui était manifestement excessif. Selon une note jointe – non datée et non signée – qui détaillait le raisonnement de A_____, c'était un taux de 0,55% et non de 3% qu'il convenait d'utiliser.

Par ailleurs, le canton, qui était chargé du recouvrement des impôts ainsi que des intérêts moratoires, ne disposait d'aucun droit d'en conserver le produit relatif aux impôts communaux. Ces intérêts étaient des accessoires des créances des communes. Faute de toute base légale qui l'habilitait à s'approprier ces intérêts, l'AFC-GE devait les restituer aux communes ; toutefois, seule celle-là était en possession des données permettant d'en calculer le montant (net, puisque sous déduction des intérêts rémunérateurs versés aux contribuables anticipant leurs paiements d'impôts).

b. Le 14 mai 2025, l'AFC-GE a conclu à l'irrecevabilité du recours, subsidiairement à son rejet.

La communication du 27 février 2025 n'était pas une décision administrative, mais une lettre d'information aux communes, avec un décompte leur communiquant le résultat des comptes fiscaux pour l'année 2024. Il s'agissait uniquement d'un relevé et non d'un acte ayant pour objet de créer une situation contraignante pour son destinataire. A_____ ne contestait pas le calcul des frais de perception mais le taux de ceux-ci, et donc l'art. 370 LCP. Un contrôle abstrait n'était plus possible et un contrôle concret nécessitait la présence d'un acte attaquant. Quant à une éventuelle procédure de contestation d'un acte matériel, au sens de l'art. 4A de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), elle supposait de saisir l'autorité concernée avant de pouvoir interjeter recours. Un recours n'était

donc pas possible, étant précisé que ni la LCP, ni la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18) ne prévoyaient de voie de recours spécifique.

Si le recours était déclaré recevable, le grief lié au taux des frais de perception devait être écarté. L'art. 370 al. 2 LCP prévoyait que les communes participaient aux frais de perception jusqu'à concurrence de 3%. L'expression « jusqu'à concurrence de 3% » signifiait uniquement que le taux précité ne devait pas être dépassé. Il s'agissait d'une tournure un peu ancienne, ce qui correspondait à l'année d'adoption de la première version de la disposition légale, à savoir 1928. L'interprétation historique allait dans le même sens, puisqu'en 1928 l'expression était introduite dans la LCP tandis que les travaux parlementaires montraient clairement qu'il s'agissait de prélever 2% du montant des impôts perçus en faveur des communes. Lors de la modification de 1978, qui avait consisté à modifier le taux et à le faire passer à 3%, l'exposé des motifs indiquait que la participation de 2% des communes ne correspondait plus, depuis longtemps, aux charges accrues que l'État assumait pour elles, et qu'il convenait donc de l'adapter aux circonstances en la portant à 3%. Même un député critique de cette réforme avait affirmé à l'époque que « les frais de recouvrement passeront de 2 à 3% ». Pendant quatre ans, soit du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2009, à la suite de modifications législatives, le taux de participation était passé à 4,5% avant de redescendre à 3%, qui était désormais le taux fixe choisi par le législateur, constat que l'interprétation systématique et téléologique de la disposition ne venait pas remettre en cause.

L'assimilation faite par la recourante des frais de perception à un émolument était discutable, dans la mesure où cela revenait à assimiler les communes à des contribuables assujettis à la souveraineté fiscale du canton, ce qui n'était pas le cas. De plus, selon la jurisprudence, les principes de la couverture des frais et de l'équivalence n'étaient applicables qu'aux contributions causales qui n'étaient pas prévues par une loi formelle.

Le deuxième grief, qui concernait l'absence de crédit au profit de la commune du produit des intérêts moratoires payés par les contribuables, n'était pas davantage fondé. Les impôts communaux étaient transférés à A_____ au moyen de versements hebdomadaires, en fonction des estimations, celle-ci devant le cas échéant reverser le trop-perçu au canton à l'issue de l'exercice. Ainsi, en 2024, A_____ avait perçu toutes les semaines un montant compris entre CHF 17'700'000.- et CHF 21'200'000.-. Lesdits versements hebdomadaires étaient mis au crédit de A_____ indépendamment de l'encaissement – complet ou partiel, dans les temps ou en retard – des impôts par l'AFC-GE auprès des contribuables. C'était le canton qui supportait l'entier des risques liés à l'encaissement de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC).

Enfin, la LPGIP s'appliquait certes aux impôts communaux, mais elle ne contenait aucune disposition spécifique à ceux-ci et son champ d'application n'englobait pas l'art. 370 LCP.

c. Le 30 juin 2025, la chambre administrative a tenu une audience de comparution personnelle des parties.

Les représentants de l'AFC-GE ont indiqué que le taux de 3% avait été utilisé depuis 1979, à l'exception des années 2006 à 2009 où il avait été de 4,5%. Le versement mensuel (hebdomadaire pour A_____) des acomptes d'impôts aux communes s'effectuait sur la base des budgets communaux. Ce versement mensuel était prévu par l'art. 300 al. 2 LCP. Le versement hebdomadaire à A_____ était ancien et avait cours déjà au début des années 1990. Le montant versé était donc déconnecté des encaissements et même des prévisions d'encaissement des impôts, étant précisé qu'il y avait un correctif lors du bouclage des comptes, en cas de trop ou de pas assez perçu.

Les représentants de A_____ ont déclaré que la question avait été discutée en 2019 dans le cadre du PL 12782, projet de loi déposé par le Conseil d'État et proposant le transfert de certaines charges du canton aux communes. L'association des communes genevoises (ci-après : ACG) avait écrit au Conseil d'État que s'il devait y avoir un transfert de charges, le taux de 3 % devrait être revu. Il y avait ainsi eu des négociations politiques entre une délégation du Conseil d'État et le bureau de l'ACG, composé de six magistrats communaux.

Le recours avait été interjeté en 2025 car en 2023, la situation avait atteint une double limite. D'une part, la rétrocession était montée à la hauteur des charges directes de fonctionnement de l'AFC-GE. D'autre part, en 2024, l'AFC-GE avait commencé à percevoir les centimes complémentaires communaux succédant à la taxe professionnelle communale (ci-après : TPC). Or, en tenant compte des 3% sur ces centimes additionnels complémentaires, on arrivait à 10% d'augmentation du montant retenu par l'AFC. La note qui figurait en annexe au recours avait été établie par l'ACG et notamment par son directeur juridique, en janvier ou février 2025. Elle avait été transmise aux communes à la mi-mars 2025, lors d'une commission des finances et de l'économies de l'ACG.

Il était contesté par A_____ que les sommes reçues mensuellement le fussent en avance. En effet, elles correspondaient aux acomptes que les contribuables devaient verser chaque mois, avec des intérêts moratoires si l'acompte n'était pas payé 30 jours après l'échéance mensuelle. Il semblait normal que si les impôts communaux étaient perçus par le département et qu'il y avait des intérêts moratoires y afférents, ces derniers fussent aussi rétrocédés.

À la fin de l'audience, un délai au 19 septembre 2025 a été fixé aux parties pour déposer leurs observations finales.

d. Le 19 septembre 2025, A_____ a persisté dans ses conclusions, modifiant toutefois celle relative à la réduction des frais de perception, ceux-ci devant être fixés, sur la base des chiffres de 2024, à 0,62% du montant perçu.

Le recours était recevable. Elle ne contestait pas l'art. 370 LCP en tant que tel, mais uniquement l'interprétation et l'application qu'en faisait l'AFC-GE. Il apparaissait

clairement que le « simple relevé » évoqué par cette dernière avait bel et bien vocation à lui signifier la situation définitive et déterminante produite par les opérations fiscales menées par le canton pour le compte de A_____. Les frais de perception ne donnaient du reste lieu à aucune autre manifestation de volonté de la part de l'AFC-GE, étant rappelé que la notion de décision n'était pas dépendante de la forme ni de la terminologie utilisée. Enfin, considérer que le recours était prématuré et que A_____ devait préalablement demander à l'AFC-GE qu'elle se détermine par une décision ne ferait que reporter le contentieux, dès lors que l'AFC-GE se déterminerait comme elle l'avait fait au cours de la procédure et qu'elle-même déposerait le même recours.

L'art. 370 al. 2 LCP devait être interprété comme signifiant que le montant de la facturation devait correspondre aux frais effectifs de perception de l'impôt communal, mais au maximum à 3% du montant perçu chaque année. Les travaux préparatoires de la nouvelle de 1928 mettaient en exergue que la participation des communes devait prendre en compte le transfert de tâches de celles-ci vers l'administration cantonale. Lors de l'adoption du texte actuellement en vigueur, soit en 1978, l'argumentation du Conseil d'État, consistant à plaider pour une augmentation à 3% en raison de la complexification de la taxation et de la perception de l'impôt, revenait à faire application du principe de la couverture des frais. Le système mis en place entre 2006 et 2009 n'avait plus de portée, mais démontrait que pour prévoir une augmentation du taux décorrélée des coûts de perception, le législateur cantonal avait pris soin de supprimer la locution « jusqu'à concurrence de ».

L'interprétation systématique mettait en lumière l'existence de nombreuses autres occurrences de l'expression « jusqu'à concurrence de » dans les lois fiscales et financières genevoises, toujours dans le sens d'instituer un plafond et non un pourcentage ou un montant fixe. On pouvait également faire un parallèle avec l'art. 457 LCP.

Les communes n'étant pas des sujets fiscaux du canton, la jurisprudence qui prévoyait que les principes de l'équivalence et de la couverture des frais ne s'appliquaient pas en cas de base légale formelle était dépourvue de portée en l'espèce. L'art. 143 de la Constitution de la République et canton de Genève du 14 octobre 2012 (Cst-GE - A 2 00), bien que non justiciable, devait néanmoins être pris en compte dans l'interprétation de l'art. 370 LCP.

La LCP obligeait le canton à verser mensuellement aux communes les impôts collectés, mais aucune loi ne privait ces dernières du bénéfice des intérêts moratoires. L'argument de l'inapplicabilité de la LPGIP à l'art. 370 LCP relevait du sophisme, les relations juridiques traitées par ces deux lois étant distinctes. La prétention découlait simplement de ce que les intérêts étaient les accessoires des créances communales.

La méthode d'acompte, définie unilatéralement par le canton, induisait forcément un écart avec les encaissements effectifs et n'était pas favorable à A_____.

écarts avaient donné lieu à des versements complémentaires du canton à A_____ au 31 mars de l'année suivante, ceci chaque année entre 2015 et 2024 (soit en moyenne CHF 38'957'849.- représentant environ 5% des encaissements). L'écart étant soldé le 31 mars de l'année suivante, les communes étaient directement concernées par la « moralité de paiement » de leurs contribuables, les créances fiscales donnant lieu à facturation d'intérêts aux contribuables étant également celles des communes. L'existence même d'un reliquat, qui ne concernait pas un montant anecdotique, montrait que les communes assumaient elles-mêmes le risque lié aux retards de paiement des contribuables.

En tenant compte du reliquat fiscal au 31 décembre 2024 de CHF 401'300'000.- et en supposant que l'entier de cette somme génère des intérêts rémunérateurs (*recte* : moratoires) de 3% selon le taux défini pour 2025, la somme annuelle des intérêts représenterait CHF 12'000'000.- environ. Les intérêts rémunérateurs et les escomptes devaient en être déduits. Il n'était pas possible aux communes de calculer leur montant au vu des éléments qui leur étaient communiqués, mais si l'on prenait en compte, notamment, le taux de 0.5%, ils étaient sûrement bien inférieurs au montant précité, soit de l'ordre de CHF 2'000'000.-.

Il existait une réelle problématique liée aux intérêts perçus auprès des contribuables. Si les acomptes versés aux communes étaient calculés sur une base théorique, la balance opérée à la fin de l'exercice tenait compte des versements effectifs encaissés par le canton. En d'autres termes, si ce dernier faisait réellement « la banque » et versait aux communes l'entier des sommes dues par les contribuables, il n'y aurait pas de reliquat. Or dans la réalité, les acomptes étaient en moyenne nettement inférieurs aux montants finalement dus à la commune.

e. Le 22 octobre 2025, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

En ce qui concernait les frais de perception, l'argumentation de A_____ s'apparentait à un exposé des motifs en vue d'un futur projet de loi, étant rappelé que la chambre administrative ne pouvait examiner l'opportunité d'un acte attaqué et n'était pas compétente pour adopter un règlement ou un éventuel mécanisme de révision périodique. Lors de la réunion du 24 mai 2019, il n'y avait eu aucune demande formelle et claire au Conseil d'État de modifier l'art. 370 LCP. L'art. 457 LCP avait été adopté près de 40 ans après l'art. 370 LCP et concernait un tout autre domaine. Quant aux exemples donnés d'autres dispositions où l'expression « jusqu'à concurrence de » était utilisée pour un montant ou un taux variable, ils n'étaient pas pertinents, le caractère fixe du taux prévu à l'art. 370 LCP étant clair.

Pour les intérêts, le canton supportait le risque du retard de l'encaissement des créances fiscales communales, car il gérait les rappels, sommations et procédures de recouvrement en cas de non-paiement, sans que les communes soient sollicitées ni en soient affectées. Les éventuels frais incombant au créancier ne leur étaient pas davantage imputés. En revanche, pour les créances définitivement irrécouvrables, des corrections des impôts communaux étaient opérées, de sorte que les communes et le canton en supportaient le risque, chacun pour ses impôts. A_____

reconnaissait elle-même qu'il n'y avait pas de base légale qui concrétiserait son souhait quant au mécanisme d'encaissement et de rémunération. Le but des intérêts moratoires était de récompenser l'attente du créancier : dès lors que le retard de paiement n'affectait pas les versements de l'État aux communes, il n'y avait pas de raison qu'elles perçoivent ces intérêts. Le versement d'un solde correctif ne signifiait pas qu'il manquait des intérêts, mais plutôt que les revenus fiscaux produits étaient supérieurs à ceux budgétisés.

f. Le 31 octobre 2025, A_____ a persisté dans ses conclusions. Compte tenu de la position adoptée par l'intimée au sujet de son écriture du 19 septembre 2025, elle demandait la convocation d'une audience qui lui permettrait de fournir les explications utiles et de répondre aux questions de la chambre administrative et de l'intimée.

g. Sur ce, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. La chambre de céans examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (art. 11 al. 1 et 2 LPA ; ATA/620/2025 du 3 juin 2025 consid. 1 ; ATA/485/2025 du 29 avril 2025 consid. 2).
2. L'intimée conteste la recevabilité du recours. Selon elle, la communication du 27 février 2025 n'était pas une décision administrative, mais une lettre d'information aux communes, et une éventuelle procédure de contestation d'un acte matériel supposait de saisir l'autorité concernée avant de pouvoir interjeter recours.

2.1 La compétence de la chambre administrative est définie à l'art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05). Elle est, sous réserve des compétences de la chambre constitutionnelle et de la chambre des assurances sociales, l'autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 al. 1 LOJ). La chambre administrative examine d'office sa compétence (art. 11 al. 2 LPA), qui est déterminée par la loi et ne peut être créée par accord entre les parties (art. 11 al. 1 LPA).

Le recours est ouvert contre les décisions des autorités et juridictions administratives au sens des art. 3, 4A, 5, 6 al. 1 let. a et e, et 57 LPA, sauf exceptions prévues par la loi (art. 132 al. 2 LOJ) ou lorsque le droit fédéral ou une loi cantonale prévoit une autre voie de recours (art. 132 al. 8 LOJ), ou encore lorsque la saisine est prévue dans des lois particulières (art. 132 al. 6 LOJ).

En matière fiscale, le contribuable peut adresser au département une réclamation écrite contre la décision d'assujettissement ou de taxation, dans les 30 jours qui suivent sa notification (art. 132 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; 39 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). Le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation du département en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la

notification de la décision attaquée, au Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI ; art. 49 al. 1 LPFisc). Il peut recourir contre le jugement du TAPI auprès de la chambre administrative (art. 53 s. LPFisc).

2.2 Aux termes de l'art. 4 al. 1 LPA, sont considérées comme des décisions les mesures individuelles et concrètes prises par l'autorité dans les cas d'espèce fondées sur le droit public fédéral, cantonal, communal et ayant pour objet : a) de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations ; b) de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits, d'obligations ou de faits ; c) de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations.

2.3 La notion de décision en droit genevois est calquée sur le droit fédéral (ATA/690/2025 du 24 juin 2025 consid. 1.3 ; ATA/460/2025 du 29 avril 2025 consid. 2.1 ; François BELLANGER, *Les aspects formels de la décision*, in *Les grands principes de la procédure administrative*, 2023, p. 37). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, en droit public, la notion de « décision » au sens large vise habituellement toute résolution que prend une autorité et qui est destinée à produire un certain effet juridique ou à constater l'existence ou l'inexistence d'un droit ou d'une obligation ; au sens étroit, c'est un acte qui, tout en répondant à cette définition, intervient dans un cas individuel et concret (ATF 135 II 328 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_577/2023 du 4 avril 2024 consid. 2.2).

Pour qu'un acte administratif puisse être qualifié de décision, il doit revêtir un caractère obligatoire pour les administrés, en créant ou constatant un rapport juridique concret de manière contraignante. Ce n'est pas la forme de l'acte qui est déterminante, mais son contenu et ses effets (ATA/817/2024 du 9 juillet 2024 consid. 3.2 et les arrêts cités). Un acte peut ainsi être qualifié de décision (matérielle), si, par son contenu, il en a le caractère, même s'il n'est pas intitulé comme tel et ne présente pas certains éléments formels typiques d'une décision, telle l'indication des voies de droit (arrêts du Tribunal fédéral 2C_39/2025 du 25 mars 2025 consid. 4.3 ; 2C_282/2017 du 4 décembre 2017 consid. 2.1 et les références citées). Il ne suffit pas que l'acte querellé ait des effets juridiques, encore faut-il qu'il vise des effets juridiques. Sa caractéristique en tant qu'acte juridique unilatéral tend à modifier la situation juridique de l'administré par la volonté de l'autorité, mais sur la base de et conformément à la loi (ATA/460/2025 précité consid. 2.1 ; ATA/599/2021 du 8 juin 2021 consid. 5b). De simples déclarations, comme des opinions, des communications, des prises de position, des recommandations et des renseignements n'entrent pas dans la catégorie des décisions, faute de caractère juridique contraignant (arrêts du Tribunal fédéral 2C_39/2025 précité consid. 4.3 ; 1C_577/2023 précité consid. 2.2). Il en va de même des actes internes ou d'organisation, qui visent les situations à l'intérieur de l'administration et ne s'adressent pas à l'administré, mais à l'administration dans l'exercice de ses tâches. De tels actes peuvent avoir des effets juridiques, mais n'ont pas pour objet de régler la situation juridique d'un sujet de droit en tant que tel,

raison pour laquelle ils ne sont en règle générale pas susceptibles de recours (ATF 136 I 323 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 8D_2/2018 du 21 février 2019 consid. 6.2 ; ATA/1296/2025 du 25 novembre 2025 consid. 1.4 ; ATA/846/2014 du 28 octobre 2014 consid. 3 ; Thierry TANQUEREL/Frédéric BERNARD, Manuel de droit administratif, 3^e éd., 2025, n. 666).

Typiquement individuelle et concrète, la décision se distingue de l'acte normatif ou loi au sens matériel, qui, de caractère général et abstrait, est susceptible de s'appliquer à un nombre indéterminé de destinataires dans un nombre indéterminé de situations (Thierry TANQUEREL/Frédéric BERNARD, *op. cit.*, n. 295).

2.4 Certaines décisions sont qualifiées de générales ou collectives selon les auteurs. Il s'agit d'actes hybrides qui, comme une décision particulière, régissent une situation déterminée, mais qui, à l'instar d'une norme légale, s'adressent à un nombre important de personnes qui ne sont individuellement pas déterminées. Ils ont vocation à s'appliquer directement à la majorité des intéressés potentiels en fonction d'une situation de fait suffisamment concrète, sans qu'il ne soit besoin de les mettre en œuvre au moyen d'un autre acte de l'autorité. Les décisions collectives ont ainsi des destinataires en nombre indéterminé, mais dans une situation individuelle ou concrète ; elles portent sur un objet déterminé, à raison duquel sont fixés les droits ou obligations d'un nombre inconnu de destinataires (ATF 134 II 272 ; ATA/1301/2025 du 25 novembre 2025 consid. 2.5 et les références citées).

Du point de vue de la protection juridique, une décision générale est assimilée aux décisions administratives individuelles quant à la possibilité d'interjeter un recours direct contre elles (ATF 126 II 300 consid. 1 ; 125 I 313 consid. 2b ; 112 Ib 249 consid. 2b). Elle doit également pouvoir faire l'objet d'un contrôle préjudiciel à l'occasion d'un acte d'application (ATF 134 II 272 consid. 3.3 ; ATA/606/2019 du 12 avril 2019 consid. 2d ; Thierry TANQUEREL/Frédéric BERNARD, *op. cit.*, n. 813 ; Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^e éd., 2011 p. 202).

2.5 Les décisions doivent être désignées comme telles, motivées et signées, et indiquer les voies et délais de recours (art. 46 al. 1 LPA). Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 47 LPA).

Pour déterminer s'il y a ou non décision, il y a lieu de considérer les caractéristiques matérielles de l'acte. Un acte peut ainsi être qualifié de décision (matérielle), si, par son contenu, il en a le caractère, même s'il n'est pas intitulé comme tel et ne présente pas certains éléments formels typiques d'une décision, telle l'indication des voies de droit (arrêt du Tribunal fédéral 2C_282/2017 du 4 décembre 2017 consid. 2.1 et les références citées ; ATA/1239/2024 du 22 octobre 2024 consid. 1.5).

2.6 Selon l'art. 29a de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), toute personne a droit à ce que sa cause soit jugée par

une autorité judiciaire. La Confédération et les cantons peuvent, de par la loi, exclure l'accès au juge dans des cas exceptionnels.

Cette norme constitutionnelle étend le contrôle judiciaire en principe à toutes les contestations juridiques, y compris aux actes de l'administration, en établissant une garantie générale de l'accès au juge (ATF 143 I 344 consid. 8.2 ; 141 I 172 consid. 4.4.1). Il s'agit en particulier de contestations portant sur les droits et les obligations de personnes, physiques ou morales (ATF 143 I 344 consid. 8.2). Pour pouvoir invoquer l'art. 29a Cst., il faut que le justiciable se trouve dans une situation de contestation juridique, c'est-à-dire qu'il existe un litige portant sur un différend juridique qui met en jeu des intérêts individuels dignes de protection (ATF 144 II 233 consid. 4.4 ; 143 I 336 consid. 4.1 ; 140 II 315 consid. 4.4). Il faut que la personne qui se prévaut de cette disposition puisse faire valoir, à tout le moins de manière vraisemblable, un droit (ATF 141 I 241 consid. 4.1). Elle ne s'oppose pas aux conditions de recevabilité habituelles du recours (ATF 143 I 344 consid. 8.2).

Elle ne s'applique toutefois pas, notamment, aux actes internes de l'administration qui n'ont pas le caractère d'une décision (ATF 136 I 323 consid. 4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 8D_1/2016 du 23 janvier 2017 consid. 5.1). La jurisprudence voit par exemple dans le budget un acte administratif interne ne déployant pas d'effet obligatoire à l'égard des tiers, de nature politique et non susceptible de recours (arrêts du Tribunal fédéral 1C_359/2013 du 14 novembre 2013 consid. 2.3 ; 2C_272/2012 du 9 juillet 2012).

2.7 Un acte matériel est défini comme un acte qui n'a pas pour objet de produire un effet juridique, même s'il peut en pratique en produire, notamment s'il met en jeu la responsabilité de l'État (ATA/1174/2025 du 28 octobre 2025 consid. 1.2 ; ATA/1292/2021 du 25 novembre 2021 consid. 2d ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, vol. 1, 3^e éd. 2012, p. 12 s ; Thierry TANQUEREL/Frédéric BERNARD, *op. cit.*, n. 52 ; MGC 2007-2008/XI 1 A p. 10926). Les mesures internes, qui organisent l'activité concrète de l'administration, sont assimilables aux actes matériels de celle-ci. Il en résulte qu'elles ne peuvent être attaquées en tant que telles par des recours, qui ne sont en principe ouverts que contre des décisions, voire contre des normes (ATA/1292/2021 précité consid. 2d ; Thierry TANQUEREL/Frédéric BERNARD, *op. cit.*, n. 666).

À teneur de l'art. 4A al. 1 LPA, intitulé « droit à un acte attaquant », toute personne qui a un intérêt digne de protection peut exiger que l'autorité compétente pour des actes fondés sur le droit fédéral, cantonal ou communal et touchant à des droits ou des obligations s'abstienne d'actes illicites, cesse de les accomplir, ou les révoque (let. a), élimine les conséquences d'actes illicites (let. b), constate le caractère illicite de tels actes (let. c). L'autorité statue par décision (art. 4A al. 2 LPA). Lorsqu'elle n'est pas désignée, l'autorité compétente est celle dont relève directement l'intervention étatique en question (art. 4A al. 3 LPA).

L'art. 4A LPA met en œuvre, sur le plan cantonal, le droit à l'accès au juge garanti par l'art. 29a Cst. s'agissant du contrôle des actes matériels de l'administration. Il confère à toute personne ayant un intérêt digne de protection (et non uniquement juridique) le droit d'exiger que l'autorité compétente pour les actes fondés sur le droit fédéral, cantonal ou communal et touchant à ses droits ou obligations statue par décision (arrêts du Tribunal fédéral 8D_3/2022 du 10 janvier 2023 consid. 6.1.4 et la référence citée ; 8C_775/2019 du 17 mars 2020 consid. 3.1 et la référence citée). Il s'agit de mettre en évidence une relation de droit administratif, créée par l'applicabilité d'une norme de droit public à un acte de l'administration : l'objet de la décision est précisément de constater si la norme invoquée par l'administré à quelque chose à dire sur la légalité de l'acte qui le touche (ATF 140 II 315 consid. 3). Cette relation peut concerner des domaines dans lesquels l'administré ne dispose pas d'un droit spécifique, mais est uniquement touché dans un intérêt de fait, digne de protection (ATA/636/2025 du 10 juin 2025 consid. 3.2).

2.8 Le formalisme excessif, prohibé par l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), est réalisé lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 135 I 6 consid. 2.1 ; 134 II 244 consid. 2.4.2).

2.9 En l'espèce, l'acte attaqué se présente sous la forme d'un courrier d'information aux communes contenant divers tableaux chiffrés, notamment le compte fiscal général de la commune, ainsi que le calcul des correctifs d'estimation des divers impôts communaux et l'estimation de la production fiscale pour l'année écoulée. Il n'est pas désigné comme décision et ne contient pas d'indication d'une voie ou d'un délai de recours. Cela étant, conformément à la jurisprudence, il convient de ne pas s'arrêter à ces caractéristiques externes mais au contraire de rechercher si, par son contenu, il a un caractère décisionnel.

À cet égard, les tableaux précités indiquent les frais de perception et les correctifs d'estimation retenus par le canton sur les impôts communaux. Il n'existe pas d'autre acte communiqué aux communes qui arrêterait ces montants. L'acte attaqué a donc vocation à constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue des droits de chaque commune en matière de recettes fiscales. Les tableaux litigieux sont spécifiques à chaque commune et n'ont donc qu'un seul destinataire, étant précisé que les données non spécifiques contenues dans le courrier attaqué ont pour cible l'ensemble des communes genevoises, lesquelles sont au nombre de 45, soit un nombre déterminé de destinataires.

Il découle de ce qui précède que l'acte attaqué constitue bien une décision. Il ne s'agit toutefois pas d'une décision de taxation, de rappel d'impôt ou d'amende notifiée à un contribuable, si bien que la voie de la réclamation et du recours auprès du TAPI ne sont pas ouvertes, seule la chambre de céans étant compétente pour en connaître. Il sera donc entré en matière sur le recours.

Cela étant, même si le courrier attaqué devait être compris comme un acte matériel, il serait, au vu des circonstances d'espèce, totalement vain de déclarer le recours irrecevable et de renvoyer la commune recourante à demander une décision à l'intimée, dès lors qu'il ne fait aucun doute que la décision de celle-ci – et le recours qui s'ensuivrait – serait en tous points identique à ce qui ressort déjà dudit courrier et des écritures échangées dans la présente procédure. Un tel renvoi ne constituerait ainsi qu'une vaine formalité et relèverait du formalisme excessif.

- 3.** Dans sa dernière écriture, la recourante demande la convocation d'une seconde audience de comparution personnelle des parties.

3.1 Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour les parties de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 148 II 73 consid. 7.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_17/2024 du 8 août 2024 consid. 2.1 ; 2C_700/2022 du 28 novembre 2022 consid. 3 et les références citées). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1). En outre, le droit d'être entendu n'implique pas le droit à l'audition orale ni à celle de témoins (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_388/2021 du 17 août 2022 consid. 2.1).

3.2 En l'espèce, malgré le caractère juridique et technique de la présente cause, la chambre de céans a tenu une audience en date du 30 juin 2025. Les parties ont pu ensuite se déterminer à nouveau, la recourante produisant du reste une écriture de réplique nettement plus développée que son acte de recours. La recourante ne donne par ailleurs aucun motif nécessitant de convoquer une seconde audience, si bien qu'il ne sera pas fait droit à cette demande.

- 4.** Dans un premier grief de fond, A_____ conteste le montant des frais de perception retenus par l'intimée.

4.1 Selon l'art. 50 al. 1 Cst., l'autonomie communale est garantie dans les limites fixées par le droit cantonal. Selon la jurisprudence, les communes jouissent d'une autonomie dans un domaine donné lorsque le droit cantonal ou fédéral ne le régit pas de manière exhaustive, mais le laisse, en tout ou en partie, à la discrétion de la commune, en lui accordant ainsi une liberté de décision relativement importante (ATF 147 I 433 consid. 4.1).

4.2 Les cantons effectuent la taxation et la perception des impôts directs de la Confédération ; au moins 17% du produit brut de l'impôt leur sont attribués, part qui peut être réduite jusqu'à 15% pour autant que les effets de la péréquation financière l'exigent (art. 128 al. 4 Cst.).

4.3 Les cantons supportent les frais afférents à la perception de l'impôt fédéral direct, dans la mesure où celle-ci leur incombe (art. 198 LIFD). Les cantons versent à la Confédération 78,8% des impôts encaissés, des amendes infligées pour soustraction fiscale ou violation de règles de procédure ainsi que des intérêts qu'ils ont perçus (art. 196 al. 1 LIFD) ; ils octroient aux communes une compensation appropriée pour les conséquences de l'abrogation des art. 28 al. 2 à 5 et 29 al. 2 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 ; art. 196 al. 1^{bis} LIFD).

4.4 L'impôt sur les gains immobiliers peut être perçu par le canton ou la commune (art. 2 al. 2 LHID), tandis que l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales et l'impôt à la source sont prélevés par le canton (art. 2 al. 1 LHID). La LHID ne prévoit rien de plus en ce qui concerne les rapports entre canton et communes s'agissant de la perception des impôts susmentionnés.

4.5 La répartition des responsabilités financières tient compte du principe selon lequel chaque tâche est financée par la collectivité publique qui en a la responsabilité et qui en bénéficie (art. 143 al. 1 Cst-GE).

4.6 La perception des centimes additionnels communaux est faite par le département, en même temps que celle des impôts cantonaux auxquels ils sont afférents (art. 300 al. 1 LCP).

Les impôts, taxes et centimes additionnels perçus par l'État pour le compte des communes sont répartis entre celles-ci et l'État par le département conformément à la loi (art. 370 al. 1 LCP). Les communes participent aux frais de perception jusqu'à concurrence de 3% du montant perçu chaque année (art. 370 al. 2 LCP).

4.7 À l'art. 370 al. 3 LCP figure une règle – entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006 (art. 2 souligné al. 2 de la L 9679), prolongée par la L 10077 et valable uniquement jusqu'au 31 décembre 2009 à teneur du texte même de l'art. 370 al. 3 LCP – selon laquelle, en dérogation à l'al. 2, les communes participent aux frais de perception, pour la période du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2009, à concurrence de 4,5% du montant perçu chaque année. Durant la même période, le tiers des revenus découlant de cette participation des communes est versé par l'État au fonds d'équipement communal ; ce dernier en est crédité une fois l'an, au bouclage annuel des comptes de l'État.

4.8 L'art. 370 al. 2 LCP a été adopté le 1^{er} décembre 1928 et est entré en vigueur le 12 janvier 1929 (ROLG 1928 290), la seule différence avec le texte actuel concernant le taux des frais de perception, celui indiqué étant de 2% et non de 3%. La disposition n'a pas été discutée en séance plénière, ni fait l'objet d'une présentation spécifique dans l'exposé des motifs (MGC 1928, Annexe, 155 ss), mais les travaux préparatoires de la nouvelle font état des propos suivants de la commission parlementaire chargée d'examiner le projet : « (...) d'après le nouveau texte, le département des finances se substitue aux communes en ce qui concerne le

contrôle et, se chargeant de toute la perception, il prélève de ce chef sur la portion des recettes attribuées aux communes une commission de 2%. Diverses observations ont été présentées à ce sujet. Les représentants de certaines communes persistent à soutenir qu'elles sont mieux outillées que l'État pour les fonctions attribuées à celui-ci, comme aussi à déclarer que le taux de 2% est exagéré. Tout en leur donnant acte de ces critiques, la commission, dans sa majorité, a paru d'avis que la réforme préconisée présente des avantages sérieux. En effet, si, d'une part, divers services communaux sont bien placés pour recueillir certains renseignements, d'autre part, il importe de centraliser au département – qui, dans le cours des années qui viennent de s'écouler, a recueilli une documentation importante – les services de contrôle. Certes, l'aide que peuvent apporter les communes n'est point à négliger, mais cependant il semble plus avantageux pour le département de ne point attendre les renseignements que peuvent fournir les communes, renseignements qui tardent parfois à être obtenus, mais bien de faire appel aux services communaux dans certains cas particuliers » (rapport de la commission, MGC 1928, Annexe, 302 s.).

L'art. 370 al. 2 LCP a été modifié en 1978, dans le cadre du PL 4966, dont l'objet principal était la « mensualisation » du paiement des impôts directs. L'exposé des motifs présente comme suit la modification de cette disposition : « En ce qui concerne l'art. 370 al. 2 LCP, dont nous proposons la modification, il a trait aux frais de perception pour le compte des communes. Selon les dispositions de la loi générale sur les contributions publiques, l'État est chargé de taxer et percevoir les centimes additionnels communaux et de les répartir entre les communes concernées. Les communes sont tenues de participer aux frais y relatifs ; leur participation avait été fixée, il y a 50 ans, à 2% du montant des impôts que l'État perçoit pour elles. Or, depuis lors, le système de taxation et de perception de ces impôts communaux est devenu beaucoup plus complexe : la répartition entre commune de domicile et commune de travail, qui est particulière au canton de Genève, demande du temps, d'autant plus que la part privilégiée varie d'année en année depuis 1974, c'est-à-dire depuis qu'elle est indexée à la capacité financière des communes. La participation de 2% des communes ne correspond plus, depuis longtemps, aux charges accrues que l'État assume pour elles. Il convient donc de l'adapter aux circonstances actuelles en la portant à 3% » (PL 4966, exposé des motifs, MGC 1978 II 2218 s.).

Lors du débat en séance plénière, un député a remarqué que « quant aux frais qui seront facturés aux communes, s'ils sont supportables, ils ne représentent pas moins d'une augmentation de 50% de ce qui leur est actuellement demandé » (intervention Raoul BAEHLER, MGC 1978 II 2223), tandis qu'un autre s'est plaint de ce que « les communes, d'après ce projet de loi, feront les frais de cette proposition et, de plus, les frais de recouvrement passeront de 2 à 3% » (intervention Jean SPIELMANN, MGC 1978 II 2225), mais le débat n'a pour le surplus pas porté sur cette modification législative. La loi 4966 a été adoptée le 19 novembre 1978 et est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1979.

L'augmentation temporaire des frais de perception prévue à l'art. 370 al. 3 LCP a été adoptée le 8 juin 2006 (loi 9679) et est entrée en vigueur rétroactivement le 1^{er} janvier 2006 (ROLG 2006 473). Le taux de frais de perception à 4,5% a été prorogé pour deux ans par l'adoption de la loi 10077, qui concernait l'alimentation du fonds d'équipement communal (ROLG 2007 1082).

4.9 Le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'État (art. 5 al. 1 et 36 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). Il revêt toutefois une importance particulière en droit fiscal, où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst., qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul doivent être définis par la loi (ATF 148 II 121 consid. 5.1 ; 143 I 227 consid. 4.2 ; 136 I 142 consid. 3.1). Il exige non seulement que le cercle des contribuables mais également que les exceptions à l'assujettissement soient définies dans une loi au sens formel (ATF 122 I 305 consid. 6b/dd).

4.10 Parmi les contributions publiques, la jurisprudence distingue entre les impôts, les contributions causales et les taxes d'orientation. Les impôts représentent la participation des citoyens aux charges de la collectivité ; ils sont dus indépendamment de toute contre-prestation spécifique de la part de l'État. Les contributions causales, en revanche, constituent la contrepartie d'une prestation spéciale ou d'un avantage particulier appréciable économiquement accordé par l'État. Elles reposent ainsi sur une contre-prestation étatique qui en constitue la cause (arrêt du Tribunal fédéral 9C_419/2023 du 10 avril 2025 consid. 5.2).

Généralement, les contributions causales se subdivisent en trois sous-catégories : les émoluments, les charges de préférence et les taxes de remplacement. L'émolument représente la contrepartie de la fourniture d'un service par l'État – émolument administratif – ou de l'utilisation d'une infrastructure publique – émolument d'utilisation. Il en existe d'autres sortes, telles que les taxes régaliennes. Les différents types de contributions causales ont en commun d'obéir au principe de l'équivalence – qui est l'expression du principe de la proportionnalité en matière de contributions publiques –, selon lequel le montant de la contribution exigée d'une personne déterminée doit être en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie à celle-ci (rapport d'équivalence individuelle). En outre, la plupart des contributions causales – en particulier celles dépendant des coûts, à savoir celles qui servent à couvrir certaines dépenses de l'État, telles que les émoluments et les charges de préférence – doivent respecter le principe de la couverture des frais. Selon ce principe, le produit global des contributions ne doit pas dépasser, ou seulement de très peu, l'ensemble des coûts engendrés par la subdivision concernée de l'administration (ATF 135 I 130 consid. 2).

Les principes de la couverture des frais d'équivalence ne jouent, d'un point de vue constitutionnel, que le rôle de substituts à une base légale formelle et ne s'appliquent que lorsque le principe de la légalité n'est pas respecté, ou ne l'est pas entièrement,

notamment lorsque la loi ne réglemente pas de manière suffisamment précise le calcul d'une taxe (ATF 149 I 305 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_53/2024 du 17 juillet 2024 consid. 3.2.1).

4.11 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme ; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 150 V 12 consid. 4.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_383/2023 du 20 février 2025 consid. 5.2). La chambre de céans suit la même approche (ATA/152/2026 du 10 février 2026 consid. 6.5 ; ATA/298/2025 du 25 mars 2025 consid. 6.3).

4.12 En l'espèce, il convient de déterminer, par voie d'interprétation, si le taux de 3% prévu l'art. 370 al. 2 LCP pour les frais de perception constitue uniquement un maximum à ne pas dépasser, le taux applicable à l'exercice restant à déterminer d'une autre manière, ou s'il s'agit d'un taux fixe.

Du point de vue littéral, la disposition – adoptée en 1928, soit il y a près d'un siècle, et modifiée par la suite uniquement en ce qui concerne le pourcentage du taux – énonce que « les communes participent aux frais de perception jusqu'à concurrence de 3% du montant perçu ». L'utilisation du verbe « participer » suggère que l'apport des communes est inférieur au total des frais de perception des impôts communaux, le verbe précité ayant notamment le sens de « payer une part de » (<https://dictionnaire.lerobert.com/definition/participer>). S'agissant de la locution prépositive « jusqu'à concurrence de », le dictionnaire de l'Académie française (9^e éd.) donne la définition et les exemples suivants : « Jusqu'à atteindre le niveau de. Vous pousserez pour moi les enchères jusqu'à concurrence de dix mille francs. Rembourser tant par mois jusqu'à concurrence du montant de la dette, ou jusqu'à due concurrence » (<https://www.dictionnaire-academie.fr/article/A9C3434>). Elle donne donc l'idée d'un maximum admissible, sans que l'on sache s'il est expédient ou non que ce maximum ne soit pas atteint dans la mesure du possible. En résumé, l'interprétation littérale laisse planer le doute et ne permet de répondre de manière univoque à la question posée au paragraphe précédent.

Les interprétations historique et téléologique de la norme permettent en revanche de se montrer nettement plus affirmatif sur la réponse à y donner. Il ressort en effet très clairement des travaux préparatoires cités au consid. 3.8 ci-dessus que les frais de perception prévus à l'art. 370 al. 2 constituent une commission dont le taux

correspond à celui indiqué, soit 2 puis 3%, sans que ces chiffres constituent uniquement des limites à ne pas dépasser. Le fait que certaines communes, en 1928, aient fait valoir que le taux de 2% était exagéré, démontre qu'il leur était clair que c'était ce taux qui allait d'emblée être appliqué. L'exposé des motifs de la loi 4966 va dans le même sens lorsqu'il affirme que la participation des communes avait été fixée, 50 ans auparavant, « à 2% du montant des impôts », et que, vu l'évolution des circonstances depuis lors, il convenait de « l'adapter (...) en la portant à 3% ». Les deux remarques – négatives – émises par des députés en séance plénière permettent également de retenir que le taux appliqué, de manière fixe, allait passer de 2 à 3%. Il y a donc lieu de retenir que l'intention du législateur, en adoptant l'art. 370 al. 2 LCP puis la modification du taux prévu, était que le taux indiqué dans la disposition corresponde à celui qui serait effectivement retenu par l'administration cantonale.

L'interprétation systématique de la norme ne permet pas d'aboutir à un autre résultat. La place de l'art. 370 au sein de la LCP ne joue ici pas de rôle particulier. Quant à sa relation avec d'autres dispositions légales ou à sa cohérence avec l'ordre juridique dans son ensemble, elles ne justifient pas de modifier l'interprétation qui précède. En effet, quand bien même il serait dans l'idéal souhaitable que la même expression revête la même signification dans l'ensemble de la législation, la précision devant être privilégiée (chancellerie d'État, Guide de rédaction législative, état au 21 janvier 2026, p. 99 sous ch. V. A. 1), il n'existe pas d'obligation d'harmoniser la signification d'une locution dans l'ensemble de la législation ou même seulement de la législation fiscale. Dès lors, le fait qu'il existe diverses normes fiscales genevoises (qui sont pour la plupart plus récentes que la norme examinée ici) dans lesquelles la locution prépositive « jusqu'à concurrence de » n'a pas la même portée qu'à l'art. 370 al. 2 LCP (la recourante en cite plusieurs dans son écriture de réplique du 19 septembre 2025, pp. 12-17) ne saurait avoir de conséquence sur l'interprétation de la norme précitée.

La recourante ne peut par ailleurs être suivie lorsqu'elle plaide pour une application du principe de la couverture des frais à la présente cause. D'une part en effet, les communes ne sont, contrairement aux personnes physiques et à la plupart des personnes morales, pas des sujets fiscaux du canton ni des administrés ordinaires obtenant une prestation des autorités cantonales, dont l'émolument serait une contrepartie. D'autre part, conformément à la jurisprudence fédérale citée plus haut, il n'y aurait, quoi qu'il en soit, pas de place pour une application du principe de la couverture des frais, qui n'est qu'un substitut de celui de la légalité, dès lors qu'il existe en l'occurrence une base légale formelle dont le sens peut être dégagé par voie d'interprétation.

L'art. 143 al. 1 Cst-GE, dont la recourante voudrait que la chambre de céans s'inspire pour interpréter l'art. 370 al. 2 LCP, ne lui est par ailleurs d'aucun secours. Outre que cette disposition est programmatique et non directement invocable en justice, elle est surtout en l'occurrence mise en œuvre par une loi formelle, à savoir

l'art. 370 al. 2 LCP, qui prévoit précisément un financement par les communes – qui en bénéficient – de la perception (par une tierce entité) des impôts communaux. Or, l'art. 143 al. 1 Cst-GE – qui n'est pas comparable à l'art. 43a Cst., lequel ne s'applique du reste pas aux communes, comme le reconnaît expressément la recourante – ne contient *a priori* aucune règle concernant le montant ou la hauteur du financement par la collectivité publique concernée.

Il découle de ce qui précède que l'intimée a procédé à une interprétation correcte de l'art. 370 al. 2 LCP en prélevant 3% de frais de perception sur le montant des impôts revenant aux communes, se conformant ainsi à une pratique quasi-séculaire, dès lors que les parties ont confirmé en audience que le prélèvement de 3% était pratiqué chaque année depuis 1979, et que les travaux préparatoires précités de la loi 4966 montrent qu'un prélèvement de 2% était effectué entre 1929 et 1978. On relèvera enfin que le taux de 3% est nettement inférieur à celui prévu par la législation fédérale pour la perception des impôts directs fédéraux, qui est actuellement de 21.2%.

Le grief sera écarté, étant précisé que la recourante n'a pas contesté le calcul des 3% et donc le montant y afférent.

5. La recourante se plaint également de ne pas recevoir du canton les intérêts moratoires afférents aux créances portant sur les impôts directs communaux.

5.1 Par « intérêt », on entend la compensation pécuniaire qu'un créancier peut exiger pour la privation d'une somme d'argent qui lui est due, pour autant que cette rémunération soit déterminée en fonction du montant de la somme due et de la durée de la dette. L'obligation de payer des intérêts moratoires découle, dans certaines conditions, de la loi; il s'agit là d'intérêts légaux. La seule condition de l'obligation précitée est que le débiteur ait été mis en demeure de payer le montant dû. La demeure du débiteur se produit, entre autres, lorsque le paiement du montant dû est exigible et que le créancier interpelle le débiteur, c'est-à-dire qu'il le somme de façon non équivoque de payer la somme d'argent (ATF 130 III 591 consid. 3 = JdT 2006 I 131, 135).

5.2 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, en l'absence d'une disposition légale particulière ou d'un silence qualifié, le principe général du droit, y compris en droit public, sous réserve de certaines exceptions, impose le paiement d'intérêts moratoires lorsque le débiteur est en retard de paiement (ATF 143 II 37 consid. 5.2.1). L'obligation de payer des intérêts moratoires est en tout cas reconnue lorsque la structure du rapport du droit est identique à celle que l'on pourrait rencontrer en droit privé; en droit fiscal en revanche, le Tribunal fédéral se montre plus hésitant. Dans un arrêt ancien, il a exigé la présence d'une base légale expresse (ATF 94 I 384 consid. 5), tandis que dans des arrêts récents, il est revenu sur cette question sans toutefois la trancher, constatant notamment que la doctrine était partagée (arrêts du Tribunal fédéral 9C_165/2025 du 6 août 2025 consid. 5.1; 2C_454/2020 du 5 août 2021 consid. 11.1 et les références).

5.3 Comme déjà mentionné, les cantons versent à la Confédération 78,8% des impôts encaissés, des amendes infligées pour soustraction fiscale ou violation de règles de procédure ainsi que des intérêts qu'ils ont perçus (art. 196 al. 1 LIFD).

5.4 La LPGIP régit la perception des impôts, rappels d'impôt, amendes et frais en matière d'impôts directs (art. 1 LPGIP, avec renvoi aux lois ou parties de loi concernées).

En 2024, les acomptes des personnes physiques et des personnes morales étaient échus le 10^e jour de chaque mois, de février à novembre de l'année fiscale en ce qui concernait les personnes physiques, et le 10^e jour de chaque mois du deuxième au onzième mois de la période fiscale en ce qui concernait les personnes morales (art. 6 al. 1 LPGIP, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2024). Les acomptes doivent être payés dans le délai d'un mois à compter de leur échéance (art. 6 al. 2 LPGIP).

Un intérêt rémunérateur est bonifié sur les acomptes payés d'avance ou de façon excédentaire, à compter de l'expiration de la date d'échéance du premier acompte (art. 8 al. 1 LPGIP). L'intérêt est calculé sur la différence, à la date de chaque paiement et à l'expiration du délai de paiement de chaque acompte, entre les montants payés et les montants facturés au titre d'acomptes (art. 8 al. 2 LPGIP). Le montant payé d'avance ou de façon excédentaire porte intérêt dès la date du paiement jusqu'à l'expiration du délai de paiement de chaque acompte concerné, respectivement et au plus tard, jusqu'au terme général d'échéance (art. 8 al. 4 LPGIP).

Un intérêt moratoire est perçu sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie (art. 9 al. 1 LPGIP). L'intérêt est calculé sur la différence, à l'expiration du délai de paiement de chaque acompte et à la date de chaque paiement, entre les montants facturés au titre d'acomptes et les montants payés (art. 9 al. 2 LPGIP). L'intérêt moratoire sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie court dès l'expiration du délai de paiement de l'acompte concerné, jusqu'au paiement, respectivement et au plus tard jusqu'au terme général d'échéance (art. 9 al. 3 LPGIP). Ces intérêts sont prélevés pour tous les impôts, rappels d'impôt, amendes et frais régis prévus à l'art. 1 LPGIP, notamment ceux de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) (art. 1 let. b LPGIP).

5.5 Par ailleurs, à teneur de l'art. 300 al. 1 LCP et comme déjà exposé, la perception des centimes additionnels communaux est faite par le département, en même temps que celle des impôts cantonaux auxquels ils sont afférents.

Le département doit verser mensuellement à chaque commune le montant des centimes additionnels lui revenant (art. 300 al. 2 LCP) ; ce qu'il fait concrètement pour toutes les communes sauf pour la recourante, à laquelle il verse des tranches non pas mensuelles mais hebdomadaires – pratique qui, selon l'intimée, remonte à tout le moins à plusieurs dizaines d'années.

5.6 En l'espèce, si l'art. 9 LPGIP constitue une base légale formelle permettant de réclamer aux contribuables des intérêts moratoires, aucune disposition ne traite de la répartition du produit desdits intérêts.

Selon l'acte de recours, les intérêts moratoires étant des accessoires des créances des communes, le canton devait, en l'absence de toute base légale qui l'habilitait à se les approprier, les restituer aux communes. Dans sa réponse au recours, l'intimée a rejeté la conclusion de la recourante en alléguant que c'était le canton qui supportait l'entier des risques liés à l'encaissement des impôts communaux. Il apparaît toutefois que ces éléments ne sont pas directement pertinents en l'espèce. En effet, dès lors que la seule condition pour que des intérêts moratoires soient dus est que le débiteur soit en retard dans le paiement du montant exigible, la question à résoudre est plutôt celle de savoir si les créances d'impôt des communes leur sont versées, totalement ou partiellement, avec retard. Il convient à cet égard de prendre en considération le système tripartite particulier mis en place par la législation genevoise, à savoir que pour les impôts communaux, les communes en sont les créancières finales et les contribuables les débiteurs, mais que la perception est du ressort de l'intimée, si bien que les contribuables doivent verser les intérêts moratoires à cette dernière et non aux communes, et que l'art. 300 al. 2 LCP oblige le canton à verser à ces dernières le montant des centimes additionnels revenant à chaque commune par tranches mensuelles (ou, dans la pratique et en ce qui concerne la recourante, hebdomadaires).

Les montants qui reviennent aux communes au sens de cette disposition sont *a priori* ceux qui font l'objet d'une taxation définitive (y compris les montants non contestés au sens de l'art. 40 al. 2 LPFisc). La loi ne dit toutefois pas si ces versements mensuels doivent correspondre aux montants taxés (provisaires) ou aux montants effectivement encaissés des contribuables durant le mois.

En pratique, connaître le montant à devoir aux communes n'est pas possible avant la fin de l'année. Le système d'imposition *postnumerando* s'étend dans le temps : il y a d'abord une estimation provisoire de l'impôt du contribuable, qui donne lieu à des acomptes mensuels, puis une taxation finale qui donne lieu à un ajustement du solde à payer après plusieurs mois. Pour cette raison, l'intimée a expliqué avoir choisi la méthode du douzième (ou du 52^e) du budget annuel pour simplifier la démarche, ce qui paraît adéquat. Dans ce contexte, l'intimée peut soit verser aux communes leur part aux encaissements effectifs ou, au contraire, faire des emprunts pour permettre de faire des versements stables, prévisibles et sans retard. C'est cette deuxième possibilité qui a été mise en place, ce qui répond au besoin des communes – exprimé du reste par la recourante au cours de la procédure – de visibilité sur la trésorerie future afin de pouvoir faire face à leurs échéances. Or, ce système des mensualités fixes et prévisibles permet de supprimer les variations de trésorerie hebdomadaires ou mensuelles pour les communes, mais il ne permet pas de supprimer la variation entre le budget estimé des recettes et le produit finalement réalisé, matérialisée par un reliquat (positif ou négatif) en fin d'année.

La recourante allègue que l'existence même de ce reliquat montre que les communes assument elles-mêmes les risques liés à la moralité de paiement des contribuables, et que si le canton faisait effectivement « la banque » et lui versait l'entier des sommes dues par les contribuables, il n'y aurait pas de reliquat (écriture du 19 septembre 2025, p. 33, point 105). Elle explique ainsi que ce seraient les différences entre les productions fiscales comptabilisées et les encaissements effectifs qui constituent le reliquat. Ce dernier comptabiliserait les sommes dues, en partie théorique, encore non encaissées. En 2024, le montant du reliquat a atteint CHF 401'300'000.- (*ibid.*, p. 31 s., point 99). Elle allègue ensuite se voir ainsi répercuter plus qu'intégralement, compte tenu du processus erroné (décrit p. 26, sous point 86), la moralité de paiement de ses contribuables. Elle comptabilise au titre du reliquat fiscal les sommes d'impôts non encaissées (*ibid.*, p. 32, point 100).

Cette argumentation ne saurait être suivie. Contrairement à ce qu'allègue la recourante, le reliquat n'est pas la différence entre les productions fiscales comptabilisées et les encaissements effectifs, mais la différence entre le montant budgétisé avant le début de l'année fiscale et la production effective de l'année (résultat comptable). L'encaissement n'y est pas intégré. Comme expliqué par l'intimée (écriture du 14 mai 2025, ch. 36), les acomptes versés par la direction générale des finances de l'État (ci-après : DGFE) aux communes sont basés sur le budget voté par chacune des communes. Il n'y a donc pas de lien direct entre les acomptes versés par la DGFE aux communes durant l'exercice comptable et les acomptes versés par les contribuables à l'AFC-GE.

Plus globalement, le reliquat permet d'égaliser le montant du budget avec le montant de la production comptabilisée en fin d'année, soit les revenus fiscaux moins les charges. Les pertes sur débiteurs qui se produisent en décalage d'une ou plusieurs années sont ensuite déduites du montant de la production de l'exercice concernés. Cela ne génère pas de perte de trésorerie, mais une perte sur la production qui est reportée sur les communes une ou plusieurs années après. Ces écritures de diminution de la production permettent d'ajuster le chiffre de la production avec l'encaissement effectif. Dans l'intervalle, le canton, qui avait prévu cette recette, se refinance par emprunt obligataire pour faire face au retard du contribuable. Ce refinancement permet d'en distribuer la contrevaletur aux communes durant l'année de la production. Pour les communes, l'impayé survenu plusieurs années après donne ensuite lieu à une diminution de la production du même montant.

Le risque d'un impayé est donc supporté autant par les communes que le canton. En revanche, c'est ce dernier qui s'occupe du refinancement par emprunt obligataire de l'insuffisance de trésorerie courante équivalant aux retards de paiement des contribuables. Quant aux intérêts moratoires facturés aux contribuables en retard (recettes), ils s'inscrivent en compensation de l'intérêt et des frais des emprunts obligataires (charges). L'intérêt moratoire ne fait ainsi pas partie de la perception mais de la gestion de la trésorerie.

En effet, l'intérêt moratoire sur l'encaissement de l'impôt s'inscrit comme un outil de gestion de la trésorerie qui vise à inciter les contribuables à payer à l'échéance, ou à indemniser l'État pour ces retards. Ce dernier doit alors se refinancer plus globalement au moyen d'emprunts obligataires et payer des intérêts et frais, afin de disposer de suffisamment de trésorerie pour lui-même mais aussi pour les communes. Inversement, l'intérêt moratoire en cas d'avance a pour objet d'inciter les contribuables à avancer de la trésorerie à l'État, qui peut alors diminuer son endettement obligataire et les frais financiers y relatifs. L'intimée ne réalise donc pas, à proprement parler, de bénéfices lorsqu'elle facture des intérêts moratoires aux contribuables qui paient après l'échéance des mensualités. Ainsi, les communes bénéficient des systèmes de gestion de trésorerie et de financement du canton, qui débouchent sur des versements stables, prévisibles et sans retard en leur faveur. Il en résulte que les communes n'ont pas à recevoir en sus une part de l'intérêt moratoire.

Les considérations qui précèdent conduisent au rejet du recours.

6. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe et ne défend pas l'une de ses propres décisions (art. 87 al. 1 LPA), et il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 mars 2025 par la A_____ contre la décision de l'administration fiscale cantonale du 28 février 2025 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la A_____ un émolument de CHF 3'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Me Samuel BRÜCKNER, avocat de la A_____, ainsi qu'à Me David HOFMANN, avocat de l'administration fiscale cantonale.

Siégeant : Eleanor MCGREGOR, présidente, Florence KRAUSKOPF, Jean-Marc VERNIORY, Patrick CHENAUX, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

E. MCGREGOR

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :