

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1092/2018-TAXE

ATA/1699/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 19 novembre 2019

4^{ème} section

dans la cause

VILLE DE GENÈVE, TAXE PROFESSIONNELLE COMMUNALE

contre

A. _____ SA

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
8 octobre 2018 (JTAPI/978/2018)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne la taxe professionnelle communale (ci-après : TPC) réclamée à A_____ SA (ci-après : A_____) pour les années 2003 à 2009.
- 2) Par bordereaux datés des 8 et 13 décembre 2017, le service de la taxe professionnelle de la Ville de Genève (ci-après : le service de la TPC) a taxé la société pour les années 2003 à 2005, respectivement 2006 à 2009.
- 3) Le 18 janvier 2018, A_____ a formé réclamation à l'encontre des décisions de taxation précitées.

La réclamation était déposée en temps utile, car le délai ne courait pas du 18 décembre au 2 janvier inclusivement. En effet, l'exception concernant les procédures soumises à la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) ne s'appliquait pas à la TPC. Sur le fond, elle a contesté le calcul de son chiffre des affaires tel qu'effectué par le service de la TPC.

- 4) Par décisions des 27 février (années 2003 à 2007) et 6 mars 2018 (années 2008 et 2009), le service de la TPC a déclaré la réclamation irrecevable pour cause de tardiveté.
- 5) Par actes du 29 mars 2018, la société a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions précitées, en concluant à leur annulation.

Elle avait reçu les bordereaux de TPC les 12 décembre (années 2003 à 2005), 13 décembre (année 2006), 14 décembre (année 2007) et 18 décembre 2017 (années 2008 et 2009). Le calcul du délai de réclamation était régi par les règles ordinaires des art. 16 et 17 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10). L'art 51 al. 4 LPA prévoyait l'applicabilité de l'art. 63 LPA, qui instituait la suspension des délais. Le délai de réclamation avait été suspendu et était parvenu à échéance les 29 janvier (années 2003 à 2005), 31 janvier (années 2005 et 2006) et 1^{er} février 2018 (années 2008 et 2009). Partant, c'était à tort que le service de la TPC avait déclaré la réclamation tardive.

- 6) Par jugement du 8 octobre 2018, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier au service de la TPC pour qu'il entre en matière sur le fond de la réclamation.

Selon l'art. 318C LCP intitulé « troisième partie de la loi », l'art. 370 LCP ainsi que les dispositions pertinentes de 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) et de la LPFisc étaient applicables directement ou

par analogie à la TPC. L'art. 370 LCP faisait partie du titre VI de la troisième partie de la loi, qui concerne la perception des impôts. Selon les travaux préparatoires de la LPGIP, dont l'adoption a conduit à la modification de l'art. 318C LCP, les « dispositions pertinentes » évoquées par cette modification, [étaient] celles des titres III à V de ce projet de loi, pour autant qu'elles aient un lien avec la TPC. Il en résultait que la procédure de réclamation en matière de TPC n'était pas régie par la LPFisc.

En effet, la disposition topique, soit l'art. 314 LCP, n'opérait aucun renvoi à la LPFisc. En outre, la TPC ne figurait pas dans le champ d'application des impôts régis par la LPFisc, laquelle s'appliquait, à teneur de son art. 1, aux impôts figurant dans la première partie (titres I, II et IV) et la deuxième partie (titre I et II) de la LCP. Or, la TPC était régie dans le titre III de la deuxième partie de la LCP. Enfin, l'art. 318C LCP ne se référait qu'aux « dispositions pertinentes » de la LPGIP et de la LPFisc, ce par quoi il fallait comprendre celles relatives à la perception (cf. titre III et IV de la LPGIP et art. 78 LPFisc, perception et prescription des amendes et des frais), pour autant que ces normes présentent un lien avec la TPC. Cette interprétation était corroborée par le libellé de l'art. 318C LCP, à savoir la « troisième partie de la loi », laquelle traitait également de la perception des impôts. Ainsi, le renvoi de l'art. 318C LCP ne se rapportait nullement aux délais, ni à leur suspension.

Dès lors que la LPFisc ne s'appliquait pas à la procédure de réclamation en TPC, il y avait lieu de conclure qu'elle était régie par la LPA. Celle-ci réglementait la réclamation à ses art. 50 à 52. La réclamation devait être formée dans les trente jours dès la notification de la décision, les dispositions des art. 62 al. 2 à 5 et 63 sont applicables par analogie selon l'art. 51 al. 4 LPA.

Lors des travaux législatifs, la commission judiciaire et de la police chargée d'étudier le projet de loi 11'017 modifiant la LPA avait adopté un amendement en vue d'étendre le renvoi fait par l'art. 51 al. 4 2^{ème} phr. LPA, non seulement à l'art. 62 al. 2 à 5 LPA, mais également à son art. 63, pour qu'il y ait suspension des délais pour la procédure de réclamation. L'art. 63 LPA s'appliquait s'agissant d'une réclamation déposée en matière de TPC, en raison du renvoi opéré par l'art. 51 al. 4 2^{ème} phr. LPA. L'on ne pouvait suivre la position de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), qui excluait l'applicabilité de l'art. 63 LPA à la procédure de réclamation, étant donné que ce point de vue contrevenait manifestement à la volonté du législateur, telle qu'elle ressortait des travaux préparatoires. Par ailleurs, la TPC ne figurait dans aucune des exceptions de l'art. 63 al. 2 LPA, en particulier pas par la let. e de cette disposition, dès lors qu'une réclamation en matière de TPC n'était pas soumise à la LPFisc.

Les délais de réclamation avaient donc été suspendus en l'espèce, et la réclamation n'était dès lors pas tardive.

- 7) Par acte déposé le 9 novembre 2018, le service de la TPC a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement précité, concluant à son annulation, et au rejet des recours déposés le 29 mars 2018 par A_____.

Dans un arrêt de 2012, la chambre administrative avait admis que la LPFisc s'appliquait par analogie en matière de TPC par le truchement de l'art. 318C LCP. En outre, en suivant l'opinion du TAPI qui voulait limiter l'application de la LPFisc dans ce domaine à sa partie consacrée à la perception, le service de la TPC ne pourrait ni effectuer de rappels d'impôt, ni prononcer d'amendes pour violation des obligations de procédure ou pour soustraction d'impôts ; aucun délai de prescription du droit de taxer ne lui serait applicable et elle ne serait pas contrainte d'accorder un délai minimum de trente jours au contribuable pour remplir sa déclaration. En effet, tous ces aspects procéduraux, qui n'avaient pas trait à la perception de l'impôt, étaient réglés dans la LPFisc, aucune disposition à leur sujet ne se trouvant dans la LCP, pas plus que dans la LPA.

Le législateur avait prévu le renvoi général à la LPFisc par l'art. 318C LCP justement pour combler d'éventuelles lacunes des art. 301 à 317 LCP. En effet, les règles de procédure en matière d'impôts directs, qui étaient prévues à la troisième partie de la LCP (art. 319 à 372 aLCP) avant que l'imposition des personnes physiques et morales ne fasse l'objet de lois spécifiques, s'appliquaient de facto à la TPC.

L'arrêt de la chambre administrative de 2012 avait par ailleurs été confirmé par le Tribunal fédéral, puis cité par le TAPI en 2013.

Il en résultait que la LPA n'était pas applicable aux décisions sur réclamation en matière de TPC.

- 8) Le 11 janvier 2019, A_____ a conclu au rejet du recours.

La procédure de réclamation en matière de TPC sortait du champ d'application de la LPFisc, et n'était donc pas visée par l'art. 63 al. 2 let. e LPA. Le texte de l'art. 318C LCP ne permettait pas de savoir quelle était la portée exacte du renvoi à la LPFisc, si bien que cette disposition ne présentait pas la densité et la clarté normative voulue. L'art. 314 LCP régissait déjà pleinement les modalités de la réclamation en matière de TPC, si bien qu'il n'y avait pas place pour une application analogique de la LPFisc sur ce point.

Par ailleurs, la LPFisc mentionnait le département des finances comme autorité de réclamation, et ne traitait d'aucune procédure communale.

L'arrêt de 2012 cité par le service de la TPC traitait de la désignation de l'autorité compétente pour prononcer une sanction, soit un cas où la LCP ne réglait pas la matière. Dans le cas d'espèce, la réclamation était au contraire expressément régie par l'art. 314 LCP.

- 9) Le 18 janvier 2019, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 22 février 2019 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 10) Aucune des parties ne s'est manifestée.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a LPA).
- 2) Le litige porte sur le respect du délai de réclamation par A_____, et plus particulièrement sur le point de savoir si celle-ci pouvait bénéficier des suspensions de délais prévus par l'art. 63 al. 1 let. c LPA.
- 3) Selon l'art. 63 al. 1 LPA, les délais en jours fixés par la loi ne courent pas du 18 décembre au 2 janvier inclusivement (let. c). Selon l'al. 2 let. e de cette disposition, cette règle ne s'applique pas dans les procédures soumises aux règles de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).

La LPFisc est applicable aux impôts régis par les lois suivantes et forme avec ces dernières la législation désignée ci-après législation fiscale : la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) et la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) première partie (titres I, II et IV) et deuxième partie (titres I et II) (art. 1 LPFisc). Il est donc exact que la partie de la LCP consacrée à la TPC, soit la deuxième partie, titre III LCP, n'est pas soumise directement à la LPFisc, en ce sens qu'elle ne fait pas partie du champ d'application de la LPFisc tel que prévu par son art. 1^{er}.

La LPFisc contient, sous son titre III, les règles relatives à la procédure de taxation ordinaire, sous son titre IV, les règles relatives à la réclamation et sous son titre V, les règles relatives aux procédures de recours devant le TAPI et la chambre administrative. Selon l'art. 49 al. 1 LPFisc le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation du département en s'adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, au Tribunal administratif de première instance. La LPFisc ne prévoit pas de suspension des délais. À teneur de l'art. 2 al. 2 LPFisc, la LPA est applicable pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.

- 4) Dans la première partie de son raisonnement, le TAPI a exclu l'application de la LPFisc par renvoi de l'art. 318C LCP. Il convient donc d'examiner dans un premier temps si ses développements à ce sujet peuvent être suivis.
- 5) Selon l'art. 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi. La jurisprudence en a déduit que le principe de la légalité (art. 5 al. 1 Cst., et 36 al. 1 Cst. pour les restrictions aux droits fondamentaux) valait de manière spéciale et indépendante en matière fiscale, où il constitue un droit constitutionnel à part entière (ATF 143 I 220 consid. 5.1). Le principe de la légalité interdit ainsi d'appliquer par analogie des normes fiscale à un état de fait voisin pour combler une lacune et parvenir à une imposition, même s'il n'empêche pas qu'en présence non d'une lacune, mais d'un texte peu clair ou ambigu, celui-ci puisse être interprété conformément aux règles générales d'interprétation des textes de loi, notamment en se fondant sur des analogies (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1043/2018 du 27 mai 2019 consid. 4.1 ; 2C_1133/2015 du 11 novembre 2016 consid. 3.2 ; 2C_625/2008 du 30 janvier 2009 consid. 5.1).

Cela étant, l'art. 127 al. 1 Cst. ne règle pas la procédure fiscale ni la désignation des autorités fiscales compétentes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_385/2012 du 4 mai 2012 consid. 4).

- 6) a. La deuxième partie de la LCP régit les impôts communaux, son titre III traitant de la TPC.

À teneur de l'art. 314 LCP, dont l'intitulé porte « réclamation », tout contribuable peut présenter une réclamation au sujet de sa taxation (al. 1) ; les réclamations doivent être motivées et adressées par écrit à l'autorité de taxation, dans un délai de trente jours à compter de la réception des bordereaux de TPC, sous peine de forclusion (al. 2) ; l'autorité de taxation se prononce sur la réclamation (al. 3 1^{ère} phr.).

Les art. 315 et 316 LCP traitent respectivement du recours devant le TAPI et devant la chambre administrative.

b. Selon l'art. 318C LCP intitulé « troisième partie de la loi », l'art. 370 LCP (qui concerne la perception des impôts) ainsi que les dispositions pertinentes de 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) et de la LPFisc sont applicables directement ou par analogie à la TPC.

L'art. 318C LCP est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2002, et a été introduit par le PL 8517, qui instituait la LPFisc. Ainsi, dans sa teneur entre le

1^{er} janvier 2002 et le 31 décembre 2008, l'art. 318C LCP prévoyait que les dispositions de la LPFisc étaient applicables par analogie à la TPC.

L'art. 318C LCP a été modifié par le PL 10039 introduisant la LPGIP. Désormais, et depuis le 1^{er} janvier 2009, il prévoit que l'art. 370 LCP ainsi que les dispositions pertinentes de la LPGIP et de la LPFisc sont applicables directement ou par analogie à la TPC. Il est indiqué, dans les travaux préparatoires du PL 10039, que la représentante du département des finances a précisé à la commission parlementaire chargée de l'étude du projet que « les "dispositions pertinentes" évoquées par cette modification, sont celles des titres III à V de ce projet de loi, pour autant qu'elles aient un lien avec la TPC » (MGC 2007-2008/X A 8695 s.).

Le TAPI s'est toutefois mépris en appliquant cette affirmation non seulement à la LPGIP, mais également à la LPFisc – et donc en retenant que le renvoi de l'art. 318C à la LPFisc ne concerne que les dispositions de celle-ci qui traitent de la perception de l'impôt –, alors que rien dans les travaux préparatoires du PL 10039 ne permet de suggérer que le législateur aurait alors voulu réduire la portée du renvoi à la LPFisc qui prévalait jusqu'alors, même si la rédaction « compacte » de l'article modifié peut donner l'impression, par l'utilisation (distributive) de l'expression « dispositions pertinentes », que ce renvoi serait moins général qu'auparavant alors que cette réduction concerne principalement la LPGIP. On notera également qu'entre 2002 et 2008, soit quand il opérait un renvoi général « par analogie » à la LPFisc, l'art. 318C LCP avait déjà pour note marginale « Troisième partie de la loi », si bien que l'on ne peut rien tirer de ce titre en faveur d'une limitation du renvoi aux seules règles de la LPFisc portant sur la perception de l'impôt.

L'utilisation distributive de l'expression « dispositions pertinentes », qui s'applique donc aussi à la LPFisc, garde du reste un sens malgré un renvoi général dans la mesure où, à l'évidence, les dispositions non pertinentes de la LPFisc n'ont pas vocation à s'appliquer à la TPC ; ce qui est le cas des art. 5 (exclusion des administrations municipales comme autorités fiscales) et 30 (obligations propres aux propriétaires d'immeubles) LPFisc, pour ne prendre que deux exemples. L'expression « dispositions pertinentes » est en outre au pluriel, alors que le TAPI, à l'issue de son interprétation, ne retient de fait qu'une seule disposition qui serait applicable, à savoir l'art. 78 LPFisc.

Enfin, un renvoi général à la LPFisc s'avère nécessaire puisque sans cela, comme le souligne justement l'autorité intimée, la procédure relative à la TPC serait lacunaire sur bien des points, y compris au détriment du contribuable. Pour ne prendre qu'un exemple, aucune prescription du droit de taxer ne serait ainsi prévue, puisque cette dernière figure dans les principes généraux à l'art. 22 LPFisc.

c. Dans sa jurisprudence, la chambre de céans a par ailleurs déjà eu l'occasion de juger que les « procédures soumises aux règles de la LPFisc » au sens de l'art. 63 al. 2 let. e LPA étaient, les procédures relatives aux impôts régis par la LIPM, la LIPP et la LCP. D'autre part, la LPFisc réglemente tant la procédure ordinaire et la procédure de réclamation que les procédures de recours devant le TAPI et la chambre de céans. Par conséquent, toutes ces procédures doivent être considérées comme « soumises à la LPFisc » du point de vue de la suspension des délais (ATA/1034/2018 du 2 octobre 2018 consid. 2a).

Elle a aussi jugé qu'à teneur de l'art. 318C LCP en vigueur en 2007, la LPFisc était applicable « par analogie » en matière de TPC. Une telle application d'un texte légal n'était pas une forme particulière d'interprétation de celui-ci, puisque le texte restait à appliquer dans sa lettre ou devait être interprété selon l'une ou l'autre des méthodes admises par la jurisprudence (méthode historique ou téléologique), mais mutatis mutandis, soit en changeant ce qu'il y avait à changer (ATA/187/2012 du 3 avril 2012 consid. 8). Cet arrêt a été confirmé par le Tribunal fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C_385/2012 précité), l'administré n'ayant pas démontré l'arbitraire dans l'interprétation du droit cantonal.

d. Enfin, une procédure est « soumise aux règles de la LPFisc », conformément à l'art. 63 al. 2 let. e LPA, non seulement lorsqu'elle tombe dans le champ d'application direct de la LPFisc, mais aussi lorsque celle-ci est applicable par renvoi d'une loi spéciale, comme c'est le cas notamment de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20) (ATA/638/2017 du 6 juin 2017 consid. 3).

- 7) Il résulte de ce qui précède que le renvoi de l'art. 318C LCP à la LPFisc ne se cantonne pas aux dispositions qui portent sur une partie déterminée de ladite loi, et encore moins sur le seul art. 78 LPFisc, mais bien sur l'intégralité de ses dispositions pourvu qu'elles puissent avoir une pertinence dans le domaine de la TPC. Un tel renvoi général a pour conséquence que la procédure de réclamation en matière de TPC est régie par la LPFisc au sens de l'art. 63 al. 2 let. e LPA, ce qui ne pose pas problème du point de vue du principe de la légalité.

Au surplus, l'argument d'A_____ selon lequel l'art. 314 LCP régirait déjà pleinement les modalités de la réclamation en matière de TPC, si bien qu'il n'y aurait pas place pour une application analogique de la LPFisc, tombe à faux : si tel était le cas, le délai strict de trente jours sans suspensions de délais prévu par l'art. 314 LCP aboutirait en effet au même résultat, l'art. 63 LPA ne pouvant non plus trouver à s'appliquer (art. 3 2^e phr. LPA).

Dès lors, le recours doit être admis, le jugement attaqué annulé et les décisions sur réclamation des 27 février et 6 mars 2018 rétablies, les réclamations étant tardives.

- 8) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge d'A_____, qui a pris des conclusions tendant au rejet du recours (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera en revanche allouée, la ville disposant de son propre service juridique (art. 87 al. 2 LPA ; ATA/1389/2019 du 17 septembre 2019 consid. 17 ; ATA/1210/2018 du 13 novembre 2018 consid. 7).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 novembre 2018 par la Ville de Genève contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 octobre 2018 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 octobre 2018 ;

rétablit les décisions sur réclamation des 27 février et 6 mars 2018 ;

met à la charge d'A_____ SA un émolument de CHF 1'000.- ;

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, 1000 Lausanne 14, 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 joints à l'envoi ;

communiquera le présent arrêt à la Ville de Genève, taxe professionnelle communale, à A_____ SA ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :