RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1795/2023-TAXE **ATA/970/2023**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 5 septembre 2023

4ème section

dans la cause

A_____ **recourante**
représentée par Me Adriano NESE, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE **intimée**

EN FAIT

A. **a.** A_____ (ci-après : la société) est une société de droit suisse, ayant son siège à Genève et dont le but social est « toutes activités de surveillance et de protection de personnes, biens mobiliers et immobiliers, de conseil et concept de sécurité, de transports de fonds et valeurs, de détective privé, liées à la formation et l'entraînement de personnels de sécurité ».

b. Par bordereau du 22 mars 2023, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé la taxe de promotion du tourisme à charge de la société à CHF 4'000.- pour l'année 2023, correspondant à une taxe de base de CHF 2'000.-, multipliée par un coefficient de pondération de 2.

c. Le 31 mars 2023, la société a élevé réclamation contre la décision précitée.

d. Par décision sur réclamation du 5 avril 2023, notifiée le 17 avril 2023, l'AFC-GE a maintenu la taxe de promotion du tourisme pour l'année.

Selon l'art. 26 al. 3 ch. 59 du règlement de la loi sur le tourisme du 23 décembre 1993 (RTour - I 1.60.01), son activité faisait manifestement partie des activités économiques présumées bénéficiaires des retombées directes ou indirectes du tourisme au sens de l'art. 25 de la loi sur le tourisme du 24 juin 1993 (LTour - I 1.60) et 11 al. 2 LTour [recte : RTour].

B. **a.** Par acte du 17 mai 2023, la société a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, en concluant à son annulation.

Pour ses clients, principalement une communauté religieuse basée à Genève, l'intégralité de ses missions consistait en leur surveillance dans des lieux de culte, des écoles privées et des banques locales. Elle avait été exonérée de cette taxe depuis 2015. N'effectuant aucune mission de type protection rapprochée des personnes, elle ne bénéficiait d'aucun avantage direct ou indirect.

Elle produisait notamment copie des courriers de l'AFC-GE l'exonérant de la taxe de promotion sur le tourisme pour les années 2015 à 2020 et 2022, en rappelant le contenu de l'art. 27 al. 3 LTour.

b. Le 25 mai 2023, le TAPI a déclaré irrecevable ledit recours et l'a transmis à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) pour raison de compétence.

c. Selon sa demande, la société a complété son recours, en confirmant ses conclusions.

En adaptant ses services selon les besoins et les intérêts de sa clientèle, elle proposait une surveillance ponctuelle ou permanente 24h/24 et 7j/7, laquelle pouvait notamment être armée, ses agents bénéficiant d'un permis de port d'armes. En 2023, la situation de fait était identique aux années précédentes. L'AFC-GE ne prétendait pas le contraire. Comme en 2011, elle n'effectuait aucune protection rapprochée de personne, de sorte qu'elle ne pouvait être soumise à la taxe de promotion sur le tourisme. Elle ne payait aucune taxe en lien avec le tourisme dans les autres cantons où elle était active, soit Bâle et Zürich.

Étaient notamment joints les documents suivants :

- un courrier de l'AFC-GE du 16 décembre 2011 exonérant la société de la taxe de promotion du tourisme pour l'année 2011, en précisant que l'évolution de sa situation serait réexaminée chaque année ;

- trois courriers de l'AFC-GE l'exonérant de la taxe de promotion du tourisme pour les années 2012 à 2014 en visant l'art. 27 al. 3 LTour.

d. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Vu son but social et ses activités, la recourante devait être considérée comme une agence de protection. Elle était donc assujettie à la taxe de promotion du tourisme. Elle n'avait pas démontré la réalité de ses allégations, selon lesquelles elle n'effectuait aucune protection rapprochée de personnes. S'agissant d'une charge de préférence au sens de la jurisprudence, l'avantage dont la recourante bénéficiait en contrepartie pouvait être simplement potentiel. Sous l'angle du principe de la bonne foi, elle n'avait pas l'obligation d'informer les citoyens d'un éventuel changement de pratique. Aucune des deux situations pouvant le justifier n'était réalisée. Il ne s'agissait pas d'un changement de pratique, mais davantage d'une volonté d'appliquer la loi de manière plus juste.

Étaient notamment joints les documents suivants :

- un extrait du site Internet de la société indiquant en particulier qu'elle « assure la protection de [ses] clients dans [ses] emplacements à Genève, Bâle et Zurich », qu'« en adaptant [ses] services selon les besoins et les intérêts de [sa] clientèle, [elle] propos[e] une surveillance ponctuelle ou permanente 24h/24 et 7j/7 », en utilisant des moyens comme le « self défense », le spray au poivre, le bâton télescopique, le pistolet, le revolver ou le fusil ;

- les statuts de la société du 4 novembre 2015.

e. La recourante a répliqué, en persistant dans ses conclusions et précédents développements.

L'AFC-GE appliquait l'art. 26 al. 3 ch. 59 RTour en faisant fi des art. 11 RTour et 19 LTour. L'extrait de son site Internet sur lequel se basait l'AFC-GE datait de 2015, ce qui démontrait qu'il n'était pas à jour et ne reflétait pas la réalité. Le fait de prévoir dans son but au registre du commerce une activité de « surveillance et de protection de personnes » ne signifiait pas qu'elle exerçait *in concreto* une telle activité. Elle ne s'était toujours pas entièrement remise de la période difficile induite par la pandémie de 2020.

Lui reprocher de ne pas avoir démontré qu'elle n'effectuait aucune protection rapprochée de personne revenait à lui demander de prouver une activité inexistante. L'AFC-GE s'était limitée à la taxer, sans explication ni lui permettre de justifier en détail sa demande d'exonération. Son droit d'être entendu avait ainsi été violé.

Nonobstant le fait que l'AFC-GE niait tout changement de pratique, aucune des hypothèses applicables dans ce cas n'entrait en considération, puisqu'elle violait les dispositions du RTour et de la LTour.

f. Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

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 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 36 LTour).

2. Est litigieuse la taxe de promotion du tourisme pour l'année 2023.

2.1 Il est perçu une taxe de promotion du tourisme auprès des entreprises qui exercent une activité économique ou commerciale bénéficiant des retombées directes ou indirectes du tourisme. Par entreprise, on entend tant le siège ou établissement principal que la succursale ou tout autre établissement secondaire (art. 17 al. 1 let. d et 25 al. 1 LTour).

L'assujettissement à la taxe ainsi que le montant de la taxe de base applicable à chaque activité économique sont déterminés par le RTour en fonction de l'importance des retombées du tourisme et de la rentabilité des affaires pour l'activité économique considérée, et de l'importance touristique du secteur géographique où s'exerce l'activité en question (art. 25 al. 2 let. a et b LTour).

La taxe de base ne peut être inférieure à CHF 100.- et supérieure à CHF 5'000.- (art. 25 al. 3 LTour). Elle est pondérée en fonction de l'importance de

l'établissement concerné, sur la base du nombre d'employés de celui-ci (coefficient de pondération ; art. 25 al. 4 LTour).

La taxe est exigible dès le 1er janvier pour l'année civile en cours (art. 25B al. 1 1ère ph. LTour). Sur réclamation motivée du débiteur de la taxe, l'autorité de perception peut en outre l'exonérer s'il n'est manifestement pas en relation avec le tourisme (art. 27 al. 2 LTour). La décision d'exonération peut être reconsidérée en tout temps (art. 27 al. 3 LTour).

La taxe de promotion du tourisme est une charge de préférence (ATA/239/2011 du 12 avril 2011 consid. 5b et les références citées).

2.2 Sont assujettis au paiement des taxes de tourisme les bénéficiaires économiques directs ou indirects du tourisme, exerçant les activités ou fournissant les prestations énumérées aux art. 25 à 27 LTour (art. 19 LTour).

Retirent un avantage direct du tourisme ceux qui sont en relations d'affaires directes avec des visiteurs extérieurs, soit en leur fournissant des services, soit en leur vendant des marchandises (art. 11 al. 1 RTour). Retirent un avantage indirect du tourisme, ceux qui travaillent en relation avec des entreprises qui satisfont des besoins des visiteurs extérieurs (art. 11 al. 2 RTour).

Sont assujettis à la taxe de promotion du tourisme en fonction de leur localisation géographique ceux qui exercent une activité économique incluse dans la liste de l'art. 26 al. 2 et 3 RTour (art. 24 al. 1 RTour). Les établissements principaux et les succursales sont assujettis et taxés séparément, chaque établissement ou succursale faisant l'objet d'une taxation selon les caractéristiques qui lui sont propres (art. 24 al. 2 RTour).

Il est perçu une taxe de base, dont le montant tient compte de l'intensité du lien de connexité entre l'activité économique considérée et le tourisme, multipliée par les coefficients de l'art. 27 LTour (art. 26 al. 1 RTour). Les agences de protection font partie des activités économiques taxées pour un montant de CHF 2'000.- quelle que soit leur localisation géographique (art. 26 al. 3 ch. 59 RTour).

Lorsque l'effectif du personnel de l'entreprise ou de la succursale concernée est de onze à 20 personnes, le montant de la taxe est multiplié par 2 (art. 27 let. c RTour).

2.3 La taxe de promotion du tourisme, nommée initialement la taxe d'encouragement au tourisme, est apparue à la suite de l'adoption de la loi 9441 entrée en vigueur le 1er janvier 2007 (MGC 2005-2006/I D/3 297).

Selon les travaux législatifs relatifs au projet de loi (ci-après : PL) 9441 modifiant la LTour, la philosophie générale de la taxe de promotion du tourisme consistait à faire financer une activité par les personnes qui étaient susceptibles de profiter de

ses retombées (MGC 2004-2005/IV A 2047). Le cercle des assujettis à la taxe de promotion du tourisme serait toutefois étendu et l'échelle de perception actuelle devrait être revue dans l'optique d'une taxation encore plus modique des petites entreprises peu dépendantes du tourisme ou qui généraient de faibles bénéfices (MGC 2004-2005/IV A 2049). La nouvelle formulation de l'art. 25 al. 2 LTour, qui intègre la notion de rentabilité des affaires, obligeait le Conseil d'État à tenir compte de ce critère pour le montant de la taxe de base et l'assujettissement à la taxe (MGC 2004-2005/IV A 2052).

2.4 Dans un arrêt ATA/1521/2017 du 21 novembre 2017 (consid. 2c), la chambre a confirmé sa jurisprudence selon laquelle en soumettant à la taxe les activités économiques exercées à l'intérieur des centres commerciaux, quelle que soit la localisation de ces derniers, le Conseil d'État n'avait pas outrepassé la délégation législative qui lui était conférée par la LTour (arrêt du Tribunal fédéral 2C_763/2009 du 28 avril 2010 consid. 5.4 ; ATA/500/2009 du 6 octobre 2009 ; ATA/239/2011 du 12 avril 2011 consid. 4).

2.5 La portée de la maxime inquisitoire est restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Ce devoir comprend en particulier l'obligation d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2. ; ATA/874/2020 du 8 septembre 2020 consid. 5a ; ATA/871/2015 du 25 août 2015 consid. 3c et les références citées). La jurisprudence considère que le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits est spécialement élevé s'agissant de faits que la partie connaît mieux que quiconque (arrêts du Tribunal fédéral 2C_284/2019 du 16 septembre 2019 consid. 4.3 ; 1C_426/2017 du 11 mars 2019 consid. 5.3 et les références citées).

Dans le cadre de la procédure de réclamation, le débiteur qui conteste son assujettissement à la taxe de promotion du tourisme doit prouver, avec indication des motifs et production des pièces justificatives utiles, que lui ou son entreprise n'entretiennent aucune relation commerciale, directe ou indirecte, avec des personnes résidant hors du canton de Genève (art. 29 al. 3 RTour). Les réclamations non motivées ou non accompagnées de pièces justificatives sont déclarées irrecevables (art. 29 al. 5 RTour).

2.6 Aux termes de l'art. 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), les organes de l'État et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_266/2020 du 27 mai 2020). De ce principe général découle notamment le droit fondamental du

particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État, consacré à l'art. 9 in fine Cst. (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1 et les arrêts cités ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_626/2019 du 8 octobre 2020 consid. 3.1 ; 1C_277/2020 du 27 août 2020 consid. 2.2 ; 1C_267/2019 du 5 mai 2020 consid. 4.1).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (art. 5 et 9 Cst. ; ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 8.1).

2.7 En l'espèce, la recourante reconnaît que ses activités s'exercent tant à Genève, qu'à Bâle ou à Zurich. Tant celles-ci que ses clients ne sont donc pas limités au canton de Genève, mais s'étendent également à l'extérieur de celui-ci. Cet élément à lui seul remplit déjà l'une des conditions d'application de la LTour, en particulier des art. 25 ss LTour.

Cela étant, la recourante reproche à l'intimée de ne pas avoir davantage instruit la nature de ses activités, lesquelles seraient limitées à assurer la protection d'une communauté. Toutefois, selon le devoir de collaboration des parties en général et de l'art. 29 al. 3 RTour en particulier, il appartenait bien à la recourante de remettre, avec sa réclamation, les pièces utiles permettant d'en attester. Il ressort du dossier que tel n'a pas été le cas, de sorte que la recevabilité de sa réclamation aurait pu être remise en cause. Il n'en demeure pas moins qu'elle seule était susceptible de justifier de la nature de ses activités, preuve qu'elle n'a pas apportée.

À cela s'ajoute que, conformément à la jurisprudence susrappelée et contrairement aux allégations de la recourante, la chambre de céans, confirmée par le Tribunal fédéral, a d'ores et déjà retenu que la délégation de l'art. 25 al. 2 LTour en faveur du Conseil d'État était valable. Ainsi, l'art. 26 al. 3 RTour est conforme à la loi. Il s'ensuit que l'intimée pouvait à bon droit retenir que la recourante remplisssait les conditions d'assujettissement à la taxe de promotion du tourisme.

Au demeurant, cette dernière ne remet pas en cause le calcul effectué *in casu* à cet égard, à savoir la prise en considération du montant de CHF 2'000.- prévu par l'art. 26 al. 3 ch. 59 RTour, multiplié par un coefficient de pondération de 2, en fonction du nombre d'employés de la recourante. Cette pondération est conforme au principe retenu à l'art. 25 al. 4 LTour, concrétisé dans les limites de celui-ci par l'art. 27 let. c RTour.

Quant à la prétendue violation du principe de la bonne foi, les courriers d'exonération que l'intimée a envoyés à la recourante de 2012 à 2020 et en 2022, indiquaient clairement l'art. 27 al. 3 LTour. L'intéressée n'était donc pas sans

savoir que ladite exonération ne pouvait être considérée comme acquise. Dans l'hypothèse où celle-ci devait être considérée comme telle, sa portée devrait être relativisée au regard du principe de la légalité, dès lors qu'il est établi que la recourante remplit les conditions d'assujettissement de l'art. 26 al. 3 ch. 59 RTour.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

3. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 17 mai 2023 par A_____ contre la décision de l'administration fiscale cantonale du 5 avril 2023 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de A_____ ;

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 joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Adriano NESE, avocat de la recourante, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Florence KRAUSKOPF, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	le président siégeant :
M. RODRIGUEZ ELLWANGER	J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :