RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2255/2020-TAXE **ATA/830/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 10 août 2021

4ème section

dans la cause

A_____ SA
représentée par Me Paolo Cavargna, avocat

contre

VILLE DE GENÈVE, TAXE PROFESSIONNELLE COMMUNALE

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 mars 2021 (JTAPI/290/2021)

EN FAIT

1) A_____ SA (ci-après : A_____), société ayant son siège au _____, rue B_____, à Genève, a pour but la gestion de plusieurs centres médicaux du canton de Genève.

2) a. Le 16 avril 2019, A_____ a rempli sa déclaration de taxation pour la taxe professionnelle communale (ci-après : TPC) pour l'année 2019. Elle a notamment déclaré des honoraires pour son activité principale de CHF 24'424'844.- en 2017 et de CHF 24'375'580.- en 2018.

b. Selon ses comptes au 31 décembre 2018 annexés et plus particulièrement son compte de pertes et profits (ci-après : CPP), ces deux montants correspondaient au total de ses produits, soit l'addition de ses honoraires, ses produits divers, la variation des « TEC », la perte sur débiteurs et la variation de la dotation à la provision sur débiteurs. Les charges d'exploitation comprenaient les charges du personnel et des médecins, soit, en 2017, CHF 12'822'996.- pour les médecins, CHF 4'881'817.- pout les salaires et charges sociales et CHF 149'887.- pour les frais du personnel et déplacements et, en 2018, CHF 12'503'343.- pour les médecins, CHF 4'808'593.- pout les salaires et charges sociales et CHF 188'437.- pour les frais du personnel et déplacements.

3) Par bordereau du 29 mai 2019, la Ville de Genève (ci-après : la ville), soit pour elle son service de la TPC, a fixé le montant dû au titre de la TPC 2019 à CHF 140'250.-.

Elle a retenu des chiffres des affaires de CHF 24'544'987.- (honoraires de CHF 23'601'695.- et produits divers de CHF 943'292.-) en 2017 et de CHF 24'401'314.- (honoraires de CHF 23'404'456.- et produits divers de CHF 997'185.-) en 2018, pour une moyenne de CHF 24'473'314.-, taxée au taux de 5,4 ‰ selon le groupe professionnel n° 100, aboutissant à une taxe sur le chiffre des affaires de CHF 132'156.-.

4) Par réclamation du 3 juin 2019, maintenue par courriel du 19 juillet 2019, A_____ a contesté ce bordereau, demandant la correction du taux d'imposition à 0,9 % (recte : 0,9 ‰) selon son activité.

Elle gérait la partie administrative et opérationnelle des centres médicaux. Les revenus apparaissant dans ses états financiers étaient en réalité ceux de ses prestataires. Ils étaient ensuite reversés à ces derniers sous déduction de charges de fonctionnement et de gestion. La majorité de ses médecins, selon la liste annexée, était au bénéfice d'un statut d'indépendant et payait la TPC individuellement dans le cadre de prestations médicales au taux de 5,4 % (recte : 5,4 ‰). La ville ne pouvait taxer deux fois le même « chiffre d'affaires ».

5) Par décision du 25 juin 2020, la ville a rejeté la réclamation.

A_____ n'avait pas démontré que les honoraires comptabilisés dans les CPP 2017 et 2018 ne se rapportaient pas à des prestations médicales, mais à des prestations de soutien et de gestion apparentées aux prestations fournies par une fiduciaire. Si elle encaissait des honoraires au nom et pour le compte de tiers, ce qu'elle n'avait pas démontré, ces montants ne devaient pas apparaître dans le CPP, seuls les honoraires de gestion facturés à ses mandants devant y figurer. Elle n'avait pas exposé que les comptes remis ne respectaient pas les règles du droit des obligations, de sorte que l'autorité de taxation ne pouvait s'en écarter pour procéder à la taxation. Au surplus, de nombreux professionnels de la santé mentionnés dans sa liste n'étaient pas enregistrés dans le rôle des contribuables pour une activité lucrative indépendante.

6) Par acte du 24 juillet 2020, A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant à son annulation et à sa taxation pour la TPC 2019 de son « chiffre d'affaires » réduit dans le groupe professionnel n° 46 au coefficient de 0,9 ‰, subsidiairement dans le groupe professionnel n° 43 au coefficient de 2,1 ‰.

Sur ses « chiffres d'affaires » de CHF 24'424'844.- en 2017 et de CHF 24'375'580.- en 2018, elle avait reversé à ses prestataires des montants de CHF 12'822'580.- en 2017 et de CHF 12'505'343.- en 2018, ce qui ressortait clairement de ses CPP 2017 et 2018. La ville cherchait à imposer l'entier des « chiffres d'affaires » bruts, sans prendre en compte les honoraires ni les charges prélevées pour les prestataires. Il en résultait une double imposition, la même assiette fiscale étant imposée dans le chef de A_____ et dans celui des prestataires médicaux indépendants. Elle n'exerçait pas à titre principal une activité médicale ou assimilée, mais une activité de soutien et de gestion apparentée à celle des comptables et fiduciaires. Aucune évolution significative entre 2018 et 2019 ne justifiait le reclassement opéré. Subsidiairement, son activité était plus proche de celle d'une clinique que de celle exercée par les médecins.

Elle a produit une convention type de partage de locaux commerciaux (ci-après : la convention type).

7) Dans sa réponse, la ville a invité le TAPI à requérir l'ensemble des contrats de travail du personnel de A_____ durant les exercices 2017 et 2018 afin de s'assurer qu'elle n'avait en son sein aucun salarié médecin et a conclu au rejet du recours. Subsidiairement, elle a conclu au constat de la non-conformité au droit des comptes de A_____, à l'injonction à cette dernière d'en établir de nouveaux, conformes à la réalité des services fournis ainsi qu'à la déclaration que les honoraires facturés aux patients pour les soins médicaux prodigués par les médecins indépendants étaient imposables auprès de ces derniers dans le groupe

professionnel n° 100, les honoraires pour soins médicaux facturés par A_____ pour son propre compte étaient imposables dans le groupe professionnel n° 100 et que les honoraires perçus par A_____ auprès des médecins indépendants étaient imposables dans le sous-groupe professionnel n° 150A.

Selon les informations en sa possession, les honoraires comptabilisés correspondaient de manière prépondérante aux factures adressées aux patients pour des prestations médicales. À aucun moment, A_____ n'avait déclaré qu'une partie des honoraires comptabilisés étaient des revenus relatifs à une activité accessoire, ayant au contraire déclaré la totalité du chiffre des affaires sous la rubrique « Activité principale ». La totalité des honoraires avait à bon droit été taxée au taux de groupe professionnel correspondant à la nature de la majorité des honoraires comptabilisés. Le fait de ne pas avoir tenu compte de montants rétrocédés, qui n'étaient pas prévus dans la liste exhaustive des déductions, ne pouvait être considéré comme une interprétation excessive. Il n'y avait pas de double imposition prohibée par la loi. Même s'il était envisageable que la taxation effectuée ne soit pas conforme à l'activité effective de A_____, la cause ne provenait pas d'une erreur de taxation mais résultait de l'établissement de comptes non conformes à l'activité effective.

Si des honoraires de nature différente devaient avoir été comptabilisés sous le poste unique dévolu aux honoraires, il appartenait à la contribuable d'en apporter la preuve, soit les factures y relatives. La facturation et la tenue des débiteurs n'étaient qu'une petite partie des services offerts aux médecins indépendants, lesquels comprenaient également la mise à disposition de locaux, de matériel médical et de personnel médical. Les services offerts aux médecins indépendants visaient à permettre à ces derniers d'exercer leur profession sans avoir à gérer la partie logistique d'un cabinet individuel, activité qui s'apparentait à l'activité des sociétés de service et les produits perçus auprès des médecins indépendants devaient, le cas échéant, être appréhendés sous le sous-groupe professionnel n° 150A.

8) Dans sa réplique, A_____ a maintenu sa position et conclu subsidiairement à son imposition séparée pour chacune de ses activités, soit la taxation du « chiffre d'affaires » généré par son activité de service (CHF 5'847'191.- en 2017 et CHF 5'572'125.- en 2018) au taux du groupe professionnel n° 46, du « chiffre d'affaires » généré par son activité de radiologie (CHF 5'012'062.- en 2017 et CHF 5'261'497.- en 2018) au taux du groupe professionnel n° 40 et du « chiffre d'affaires » généré par l'activité des médecins salariés (CHF 809'000.- en 2017 et CHF 1'103'587.- en 2018) selon le groupe professionnel n° 100.

L'activité des médecins salariés était très marginale, de sorte qu'elle n'était pas pertinente pour qualifier son activité principale, seule déterminante et consistant en la mise à disposition d'infrastructures, de matériel ainsi que de services administratifs aux médecins indépendants. Tout au plus, les activités

déployées par les médecins salariés et dans le domaine de la radiologie pouvaient être qualifiées d'activités accessoires, les taux des groupes professionnels n^{os} 100 et 40 pouvant s'appliquer aux « chiffre d'affaires » générés par ces activités. Elle était disposée à modifier, à l'avenir, la présentation de son compte de résultat si cela pouvait réduire le risque de confusion et augmenter la lisibilité de ses états financiers.

Elle a produit un courrier de la ville concernant un rappel d'impôt auprès d'une médecin indépendante d'un des centres de A_____, à teneur duquel l'ensemble du montant facturé aux patients au nom et pour le compte de la médecin devait être taxé.

9) Dans sa duplique, la ville a indiqué qu'elle était disposée à admettre que les chiffres déclarés dans la déclaration 2019 étaient erronés et que les chiffres exposés par A_____ dans la procédure de recours étaient exacts, à condition que cette dernière déclare formellement que ses comptes annuels 2017 et 2018 ne respectaient pas les dispositions idoines du droit des obligations et qu'elle en établisse de nouveaux, faisant notamment ressortir du compte de résultat les seuls honoraires facturés en son nom et pour son propre compte.

S'agissant de la double taxation, pas tous les médecins indépendants dans l'infrastructure de A_____ ne s'étaient annoncés à l'autorité de taxation et ceux qui l'avaient fait ou avaient été « rattrapés » par ladite autorité n'avaient pas déclaré leurs honoraires bruts, mais uniquement le montant qui leur avait été versé après déduction des charges administratives et d'infrastructure dues à A_____. Pour admettre l'argumentation de cette dernière, il faudrait qu'elle démontre que la totalité des honoraires afférents à des médecins indépendants avait bien été imposée auprès desdits médecins, en fournissant l'ensemble des pièces comptables y relatives, ce qu'elle n'avait pas fait. Il fallait produire toutes les attestations des versements faits aux médecins indépendants détaillant, d'une part, les montants facturés aux patients au titre des soins prodigués par lesdits médecins et, d'autre part, les montants facturés auxdits médecins pour la mise à disposition de l'infrastructure générale et les services administratifs fournis. Le contrat de travail conclu avec la médecin indépendante était, de par son intitulé, incongru dans le cadre d'une relation entre un fournisseur de services et une personne exerçant une activité indépendante. Si la seule activité de facturation et de recouvrement entrait effectivement dans le groupe professionnel n^{o} 46, cela ne constituait qu'une partie des prestations offertes par A_____ aux médecins indépendants, vu la mise à disposition des locaux – activité la plus importante et relevant du groupe professionnel n^{o} 1 –, du matériel médical et du personnel pour les assister dans l'exercice de leur activité de médecin indépendant.

Elle a produit les documents concernant la taxation de la médecin indépendante, comprenant notamment un « contrat de travail » avec le centre

médicale des C_____, sur papier à en-tête de A_____ (ci-après : le contrat de travail).

10) Le 18 janvier 2021, A_____ a persisté dans sa position.

Ses comptes étaient conformes au droit des obligations, même si la présentation de son CPP manquait de lisibilité dans le cadre de la procédure de taxation. Elle modifierait la présentation de celui-ci dès 2020. Pour les années 2017 et 2018, elle était disposée à mettre à disposition de la ville toute pièce comptable utile pour assurer une imposition du réel « chiffre d'affaires » généré ainsi qu'un nouveau formulaire de déclaration fiscale faisant état du chiffre d'affaires par activité.

Il ne lui appartenait pas de prouver que l'ensemble des médecins indépendants étaient correctement annoncés auprès des autorités de taxation. La ville reconnaissait sa volonté d'imposer le « chiffre d'affaires » brut de tous les médecins indépendants, de sorte que la double imposition était démontrée.

Elle adhérait à l'analyse détaillée de la ville concernant son activité de service. Il lui était possible de détailler, au sein de son activité, la part des honoraires afférents à chaque type de service. Néanmoins, dans un souci de simplification, elle était disposée à ce que son « chiffre d'affaires » de CHF 5'847'191.- en 2017 et CHF 5'572'125.- en 2018 soit imposé selon le groupe professionnel n^{o} 150A.

11) Par jugement du 22 mars 2021, notifié le 25 mars 2021, le TAPI a rejeté le recours.

Les conclusions subsidiaires formulées par A_____ dans sa réplique étaient tardives et irrecevables. Les conclusions de la ville dans sa réponse étaient également irrecevables.

A_____ n'avait pas fait état de commissions rétrocédées aux médecins qui utilisaient ses infrastructures dans sa déclaration 2019, ni dans ses CPP 2017 et 2018. Si elle les avait mentionnées dans la procédure de recours, elle n'avait pas reconnu que ses comptes étaient incorrects au sens du droit des obligations. Elle n'avait pas fourni des pièces comptables justifiant les déductions dont elle se prévalait et n'avait produit aucun élément permettant de déterminer si les montants comptabilisés sous le poste « honoraires » englobaient une rétrocession de commission au sens de la TPC. Ceci ne semblait a priori pas possible dans la mesure où il n'y avait que trois intervenants, et non quatre. Vu les explications générales non étayées, le principe de la déterminance l'emportait, de sorte que devaient être retenu les chiffres des affaires pris en compte par la ville.

Il ne s'agissait pas d'un cas de double imposition intercantonale. Par ailleurs, le chiffre des affaires de la contribuable n'avait été soumis à la TPC qu'une seule

fois de son propre chef. Peu importait que les médecins aient déclaré ou non le même chiffre des affaires dans leur propre taxation.

À teneur de la comptabilité, les honoraires provenaient de factures adressées à des patients pour des prestations médicales. A_____ ayant refusé de modifier les pièces comptables, il ne pouvait être retenu que la ville avait erré en retenant que les honoraires de cette dernière relevaient du groupe professionnel n° 100. Le coefficient de ce groupe professionnel devait s'appliquer à la totalité du chiffre des affaires, A_____ n'ayant pas démontré à satisfaction de droit qu'une partie des honoraires étaient des revenus relatifs à une activité accessoire relevant d'un autre groupe professionnel.

12) Par acte du 26 avril 2021, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation et à celle de la décision du 25 juin 2020 et au maintien de sa classification dans le groupe professionnel n° 46 avec imposition de son « chiffre d'affaires » réduit selon le coefficient de 0,9 ‰. Elle a par ailleurs repris ses conclusions subsidiaires formulées dans sa réplique.

En confirmant l'assiette imposable au titre du « chiffre d'affaires » retenue par la ville et en retenant que son activité consistait principalement en l'accomplissement de prestations médicales, le TAPI avait constaté de manière inexacte les faits pertinents et violé la législation sur les contributions publiques. Il y avait une double imposition économique, contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive.

13) La ville a conclu au rejet du recours.

Les conclusions subsidiaires de la recourante, déclarées irrecevables par le TAPI, l'étaient également devant la chambre administrative.

En omettant de remettre, à l'appui de son recours devant la chambre administrative, des comptes annuels rectificatifs audités et la totalité des justificatifs comptables nominatifs adressés aux médecins indépendants, la recourante avait échoué dans l'apport des preuves de ses allégations. En ne tenant pas une comptabilité reflétant se réelle activité, la contribuable s'était accommodée du fait que sa taxation puisse être supérieure à ce qu'elle aurait été en enregistrant correctement ses propres recettes.

A_____ n'avait à aucun moment fourni des pièces comptables attestant de la répartition de son chiffre des affaires. Elle admettait déployer son activité dans le domaine médical, sans jamais avoir établi que celle-ci ne constituait qu'une activité accessoire. L'activité qu'elle alléguait être principale ne visait pas de manière prépondérante la facturation et la tenue des débiteurs, ce qui excluait

l'application du groupe professionnel n° 46. Vu le préambule de la convention type, le TAPI était fondé à retenir l'application du groupe professionnel n° 100.

La double imposition alléguée concernait deux contribuables différents, de sorte qu'il ne pouvait être question de double imposition. La taxation prenant en compte son chiffres des affaires, son loyer annuel et l'effectif de son personnel pour les années 2017 et 2018, sur la base de la comptabilité dont la contribuable reconnaissait la validité, le principe de l'imposition selon sa capacité contributive avait été respecté. Dès lors que les montants figuraient dans les comptes de A_____, il importait peu, au regard de la notion de chiffre des affaires, qu'une partie des montants soit prétendument reversée à certains médecins indépendants, ce qui n'était du reste pas prouvé. La contribuable avait des pratiques peu transparentes aussi bien en matière de comptabilité qu'en matière contractuelle avec les médecins indépendants, voire même peut-être avec les patients.

14) Dans sa réplique, A_____ a exposé que ses conclusions subsidiaires étaient venu préciser, et même réduire, les conclusions prises au stade du recours, de sorte qu'elles étaient recevables. Elle avait abandonné en 2019 le mode de comptabilisation utilisé en 2017 et 2018, sans que sa capacité contributive n'ait changé. L'imposition confirmée par le TAPI avait pour conséquence une imposition excessive de près de CHF 60'000.-, manifestement contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive. Si la ville n'avait pas changé son groupe professionnel sans l'en informer préalablement, elle aurait pu faire valoir ses arguments préalablement à la procédure de taxation et éviter la procédure contentieuse.

Elle a produit ses comptes au 31 décembre 2020.

15) Sur ce, les parties ont été informées que la cause a été 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 et 63 al. 2 let. e de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; ATA/1699/2019 du 19 novembre 2019 consid. 7).

2) L'autorité intimée conteste la recevabilité des conclusions subsidiaires de la recourante, déjà déclarées irrecevables par le TAPI.

a. L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (art. 65 al. 1 LPA). L'acte de recours contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens

de preuve (art. 65 al. 2 1ère phr. LPA). La juridiction administrative applique le droit d'office et ne peut aller au-delà des conclusions des parties, sans pour autant être liée par les motifs invoqués (art. 69 al. 1 LPA).

b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/1628/2019 du 5 novembre 2019 consid. 2b). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/1628/2019 précité consid. 2b).

c. Les conclusions subsidiaires prises en dehors du délai de recours, pendant le cours de la procédure, sont irrecevables (arrêt du Tribunal fédéral 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 2 ; ATA/398/2020 du 23 avril 2020 consid. 2b et l'arrêt cité).

d. En l'espèce, dans sa réclamation du 3 juin 2019, réitérée par courriel du 19 juillet 2019, la recourante n'a pas demandé la taxation distincte d'une ou plusieurs parties de son chiffre des affaires au titre d'une ou des activités accessoires. Il ressort en effet de sa réclamation qu'elle remettait en cause le chiffre des affaires retenu par l'autorité intimée ainsi que le coefficient à appliquer globalement audit chiffre des affaires.

L'objet du litige ne pouvant s'étendre au fil des instances, les conclusions subsidiaires de la recourante tendant à la taxation séparée de son chiffre des affaires en fonction d'activités principale et accessoires, formées uniquement devant le TAPI, étaient exorbitantes au litige et, partant, irrecevables devant cette instance. Elles ont par ailleurs été formées au stade de sa réplique devant le TAPI, et donc tardivement, de sorte qu'elles étaient, pour cette raison également, irrecevables.

Irrecevables devant le TAPI, ces conclusions le sont également devant la chambre administrative.

3) La recourante conteste le chiffre d'affaires retenu par l'autorité intimée.

a. Les communes du canton de Genève peuvent prélever la TPC, notamment auprès des sociétés anonymes qui ont dans le canton leur siège ou un établissement stable (art. 301 al. 1 let. c de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887 - LCP - D 3 05).

La TPC est un véritable impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2P.9/1994 du 6 juin 1995 consid. 2b, confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2P.241/2003 du 3 novembre 2004 consid. 2.3 = RF 60/2005 p. 359 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 307) et non une taxe ou une charge de préférence, mais il est distinct de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ATA/969/2020 du 29 septembre 2020 consid. 4c les références citées). Il s'agit d'un impôt qui frappe l'entreprise en fonction de son importance économique (arrêt du Tribunal fédéral 2C_552/2012 du 3 décembre 2012 consid. 5.6). Il est perçu sur le revenu probable de l'activité déployée, calculé sur la base de coefficients applicables aux chiffres annuels des affaires du contribuable concerné, aux loyers annuels de tous les immeubles qu'il occupe professionnellement et à l'effectif annuel des personnes travaillant dans son entreprise (art. 302 LCP ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_140/2015 du 31 mai 2016 consid. 5). Dans le système de la TPC, l'importance économique de l'entreprise est mesurée à l'aune de plusieurs critères qui permettent ensemble d'affiner et de pondérer la réelle capacité contributive de celle-ci (arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2019 du 25 février 2019 consid. 7.2).

Selon les travaux préparatoires de la novelle de 1969 (loi n° 3'362), la TPC est une contribution aux dépenses de la collectivité qui est exigée de toute personne qui exerce une activité lucrative indépendante ou exploite une entreprise commerciale sur le territoire de la commune, quel que soit le bénéfice réalisé, et même en l'absence de tout bénéfice. Ne visant pas à imposer le revenu net, la taxe professionnelle doit toutefois être proportionnée à la dimension des entreprises assujetties. C'est pourquoi il a fallu mettre sur pied tout un système permettant de déterminer l'importance relative des entreprises entre elles (MGC 1969 I 658).

b. Le chiffre des affaires est la somme des prestations obtenues par le contribuable pour son propre compte et en son nom, en contrepartie de livraisons ou de mise à disposition de marchandises et de biens ainsi que de services rendus (art. 304 al. 1 LCP).

L'ancien Tribunal administratif, puis la chambre administrative ont retenu que le chiffre des affaires au sens de l'art. 304 LCP est une notion beaucoup plus large que le chiffre d'affaires. Le chiffre des affaires sert à évaluer la grandeur d'une entreprise sur la base du volume complet de ses rémunérations ou, pour reprendre les termes de l'exposé des motifs de la novelle de 1985 (loi n° 5'561), du volume de ses affaires (ATA/969/2020 du 29 septembre 2020 consid. 8a et les références citées ; MGC 1984 IV 4947).

Il résulte de l'interprétation historique de l'art. 304 al. 1 LCP, en particulier des travaux préparatoires relatifs à la TPC, que le législateur cantonal a voulu conférer une portée très large à la notion de « chiffre des affaires » (MGC 1969 I 661 : « Cette notion est nettement plus large que celle de "chiffre d'affaires" » ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_151/2020 du 25 mai 2020 consid. 4.2 ; 2C_552/2012 du 3 décembre 2012 consid. 5.5). Celle-ci doit englober « toutes sortes de revenus professionnels, tels que les ventes, les locations, les commissions, les honoraires, etc. ; elle peut même comprendre dans certains cas les remboursements de frais généraux lorsqu'ils conditionnent l'importance de l'entreprise du contribuable » (MGC 1969 I 661 s. ; Claude CLAUDET, La taxe professionnelle communale, RF 1983 p. 555 ss, 556).

L'art. 304 al. 1 LCP comportait par ailleurs, préalablement à sa modification du 21 juin 1985, une seconde phrase précisant entre autres : « Sont notamment considérés comme chiffre des affaires (...) et, en général, tous les produits acquis en relation avec l'activité lucrative » (MGC 1969 I 645). Or, il ressort des travaux parlementaires que cette énumération des éléments faisant partie du chiffre des affaires a par la suite été supprimée à de pures fins de simplification, le législateur genevois ayant en effet estimé qu'ils étaient d'ores et déjà englobés par la nouvelle définition générale présentement en vigueur (MGC 1984 IV 4960 s. ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_552/2012 précité consid. 5).

c. Sont notamment compris dans le chiffre des affaires : les prestations obtenues par le contribuable pour des travaux remis en sous-traitance. Est réservée la facturation directe par le sous-traitant aux clients (let. a) ; la part de son chiffre d'affaires que le contribuable réalise dans un consortium ou une association temporaire (let. b) ; le fermage que le contribuable reçoit lorsqu'une activité exercée dans des locaux lui appartenant est affermée (let. c) ; lors de la cessation de l'activité du contribuable, les montants bruts provenant de la liquidation de ses stocks (let. d ; art. 304 al. 2 LCP). En revanche, ne sont pas compris dans le chiffre des affaires, pour autant qu'ils ressortent clairement de la comptabilité : les rabais et escomptes accordés aux clients (let. a) ; les impôts à la consommation, tels que la taxe sur la valeur ajoutée, les taxes à l'importation sur les carburants et les combustibles, ainsi que les impôts spéciaux sur les boissons et sur le tabac (let. b) ; les droits de douane (let. c) ; les émoluments administratifs, pour autant qu'ils constituent des frais directs d'exploitation (let. d) ; les bénéfices en capital, sauf s'ils constituent le produit d'une activité lucrative, même accessoire (let. e) ; le produit de la gestion de la fortune privée des personnes physiques (let. f) ; les commissions rétrocédées à des tiers, pour autant que le contribuable en fournisse la justification (let. g) ; la valeur des produits consommés par le contribuable et ses employés (let. h) ; les indemnités d'assurances, sauf celles qui sont acquises en relation avec l'activité lucrative (let. i) ; le produit de la location non meublée de biens immobiliers (let. j ; art. 304 al. 3 LCP).

Le contexte d'application de l'art. 304 al. 3 let. g LCP implique quatre parties en présence, soit, par exemple, un acheteur, un vendeur, un intermédiaire qui doit faire appel à un auxiliaire auquel il rétrocède une partie de sa commission. Ce schéma correspond à une situation notoire de rétrocession de commissions (ATA/969/2020 du 29 septembre 2020 consid. 8b).

d. L'expression « pour son propre compte et en son nom » de l'art. 304 al. 1 LCP a été introduite sous cette forme dans la loi n° 5'661 entrée en vigueur le 1er janvier 1986. L'exposé des motifs de cette novelle indique que « les termes "pour son propre compte et en son nom" s'entendent au sens juridique et impliquent que le contribuable doit être le créancier de la prestation dans son ensemble. Il ne s'agit pas de mettre en évidence la notion économique de la prestation qu'il obtiendrait finalement, soit son bénéfice » (MGC 1984 IV 4961 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_151/2020 précité consid. 4.2).

4) a. L'art. 58 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) qui prévoit que le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent, énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel les comptes, et notamment le compte de résultats, établis conformément aux règles du droit commercial (ou comptable) lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières (ATF 137 II 353 consid. 6.2). L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3 ; 137 II 353 consid. 6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1 ; 2C_443/2017 du 15 janvier 2018 consid. 6.3). Le principe d'autorité du bilan lie non seulement l'autorité fiscale, mais également le contribuable lui-même, qui est tenu par sa comptabilité (autorité formelle du droit comptable ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.1).

b. Le compte de résultat reflète les résultats de l'entreprise durant l'exercice (art. 959b al. 1 1ère phr. de la loi fédérale complétant le code civil [livre cinquième : droit des obligations] du 30 mars 1911 - CO - RS 220). Parmi les postes du compte de résultat figure les produits nets des ventes de biens et de prestations de services (art. 959b al. 2 ch 1 et al. 3 ch. 1 CO).

5) En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257

consid. 4c.aa). Des explications générales et non étayées ne suffisent pas (ATA/71/2019 du 22 janvier 2019 consid. 6).

Conformément à la jurisprudence, dès lors que l'autorité fiscale a écarté un montant lors de la taxation, puis lors de la réclamation, il appartient à la contribuable d'apporter spontanément les justificatifs y relatifs (ATA/188/2019 du 26 février 2019 consid. 4 et les références citées).

6) En l'espèce, la recourante soutient que son chiffre d'affaires ne correspond pas au montant de CHF 24'473'314.- retenu par l'autorité intimée (moyenne de CHF 24'544'987.- pour 2017 et CHF 24'401'641.- pour 2018), mais à la moyenne de CHF 11'601'848.- pour 2017 et CHF 11'872'237.- pour 2018. Elle affirme avoir rétrocédé aux médecins non salariés des montants de CHF 12'822'996.- en 2017 et CHF 12'503'343.- en 2018, ces chiffres correspondant aux rubriques « médecins », « charges du personnel et médecins » et « charges d'exploitation » de son CPP.

Si la recourante utilise, certes, le terme de rétrocession, il ressort de son argumentation qu'elle ne prétend pas avoir rétrocédé des commissions aux médecins, au sens de l'art. 304 al. 3 let. g LCP, mais soutient avoir perçu au nom et pour le compte des médecins non salariés les honoraires versés par les patients, qu'elle a ensuite reversés audits médecins après déduction de ses propres honoraires. Ses réels honoraires ne correspondraient donc pas aux honoraires figurant dans la rubrique dédiée « produits » du CPP, mais à ce montant après déduction des montants figurant aux rubriques « médecins », « charges du personnel et médecins » et « charges d'exploitation » de son CPP.

Cependant, ce sont bien les montants totaux que la recourante a déclaré comme chiffres des affaires dans sa déclaration pour la TPC et ce sont bien les chiffres de CHF 23'601'695.- pour 2017 et CHF 23'404'456.- pour 2018 qui figurent dans le CPP comme « honoraires », auxquels l'autorité a encore ajouté les « produits divers » de CHF 943'292.- pour 2017 et CHF 997'185.- pour 2018. Le CPP établissant l'existence des honoraires y figurant, il revenait à la recourante, en tant que contribuable, d'apporter la preuve que les honoraires inscrits dans ses comptes ne comprenaient pas uniquement ses honoraires, mais des honoraires perçus au noms et pour le compte de tiers.

Or, les pièces produites par la recourante ne permettent pas d'établir que tel serait le cas. En effet, elle a uniquement versé à la procédure :

- la convention type, qui constitue un document général n'apportant pas d'informations concrètes sur la situation en 2017 et 2018 et qui n'est au surplus pas de toute clarté en matière d'honoraires. Elle prévoit en effet que le médecin établit ses honoraires à sa propre patientèle et à son nom et que le centre ne peut être tenu pour responsable de la facturation du médecin, tout en prévoyant également que c'est le centre qui se charge de la facturation, de la

comptabilisation, de l'encaissement et du suivi des débiteurs et que le centre perçoit les honoraires et reverse un pourcentage du chiffre d'affaires au médecin, le solde étant retenu à titre de participation aux frais de fonctionnement du centre. Cette convention, en plus de constituer un contrat type, n'est donc pas de toute clarté sur la situation prévalant en matière financière entre les médecins non salariés et la recourante ;

- un document concernant la répartition de son « chiffre d'affaires » en 2017 et 2018, qui n'a en tant que tel que valeur d'allégation et reprend en outre les montants totaux déclarés comme chiffre des affaires dans le formulaire de déclaration pour la TPC en contradiction avec l'argumentation de la recourante demandant la prise en compte d'un chiffre des affaires réduit ;

- un courrier concernant un rappel d'impôt d'une médecin indépendante qui n'indique rien sur le chiffre des affaires de la recourante ; ainsi que

- ses comptes pour 2020, qui tendent à indiquer qu'elle établit désormais ses comptes de manière différente mais ne permettent aucunement de prouver des chiffres relatifs à 2017 et 2018.

Vu les montants figurant comme honoraires dans ses comptes 2017 et 2018, seules des pièces établissant l'origine de ceux-ci étaient de nature à démontrer leur appartenance ou non aux chiffres des affaires 2017 et 2018 au sens de l'art. 304 LCP et les éventuels montants à exclure de ceux-ci, pièces que la recourante n'a toujours pas produites devant la chambre administrative, alors que la nécessité de la production de telles pièces ressort du jugement querellé.

La chambre administrative ne peut dès lors que rejoindre la conclusion de l'autorité intimée et du TAPI et constater que la recourante a échoué à démontrer qu'une partie des honoraires figurant dans ses comptes 2017 et 2018 ne doit pas être considérée comme du chiffre des affaires et, partant, confirmer les chiffres des affaires retenus par l'autorité intimée pour 2017 et 2018.

7) La recourante se plaint ensuite du fait que les chiffres des affaires retenus conduiraient d'une part à une double imposition, dans le sens où le même chiffre des affaires serait taxé à la fois chez elle et chez les médecins indépendants, et d'autre part à une violation du principe d'imposition selon la capacité contributive.

Toutefois, la double imposition concerne la double imposition intercantonale du même contribuable (art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101 et art. 303A LCP ; ATA/1251/2018 du 20 novembre 2018 consid. 17 et les références citées), et non l'imposition intracantonale de deux contribuables différents. Au demeurant, il n'est pas établi que le même chiffre des affaires serait imposé deux fois, puisque, comme déjà constaté, la recourante n'a pas démontré que les montants déclarés et

figurant au CPP au titre de ses honoraires 2017 et 2018 incluent des montants perçus au nom et pour le compte de médecins indépendants. Par ailleurs, si la recourante avait apporté cette preuve, il n'existerait pas non plus de double imposition au sens allégué, puisque cela aurait permis leur exclusion de son propre chiffre des affaires, en application de l'art. 304 al. 1 LCP.

En outre, s'agissant de la capacité contributive de la recourante, dans le cadre de la TPC, un système a précisément été mis en place pour mesurer l'importance économique de l'entreprise, en fonction de plusieurs critères qui permettent d'affiner et de pondérer sa réelle capacité contributive, comme exposé plus haut. Or, la recourante n'ayant pas établi le caractère erroné des chiffres d'affaires déclarés, la TPC a été fixée conformément à l'évaluation de son importance économique calculée selon les éléments ressortant du dossier, de sorte que le principe d'imposition selon la capacité contributive a été respecté.

Ces deux griefs doivent par conséquent être écartés.

8) La recourante conteste finalement le coefficient appliqué par l'autorité intimée au chiffre des affaires.

a. La TPC de chaque contribuable est établie sur la base de coefficients, applicables aux chiffres annuels de ses affaires, aux loyers annuels de tous les immeubles, locaux et terrains qu'il occupe professionnellement et à l'effectif annuel des personnes travaillant dans son entreprise (art. 302 LCP).

b. Les contribuables sont classés par l'autorité de taxation dans le groupe professionnel correspondant à leur activité principale ou auquel elle peut être rattachée par analogie (art. 307 al. 1 LCP). Les coefficients prévus pour les groupes professionnels correspondant aux éventuelles activités accessoires des contribuables sont applicables au chiffre des affaires provenant de chacune de ces activités distinctes (art. 307 al. 2 LCP). Les limites des coefficients applicables au chiffre des affaires ainsi que les principes de calcul desdits coefficients sont détaillés aux art. 307A et 307B LCP, les modalités étant fixées par les art. 12A – devenu l'art. 12B RDLCP le 1er janvier 2020 – à 13 du règlement d'application de diverses dispositions de la LCP du 30 décembre 1958 (RDLCP - D 3 05.04) dès lors que l'art. 307B al. 8 LCP prévoit que ces modalités ainsi que les coefficients applicables aux chiffres des affaires des groupes professionnels sont fixés par le Conseil d'État, par voie de règlement.

c. Selon l'art. 12B RDLCP, les coefficients sur le chiffre des affaires sont de 2,1 ‰ pour les cliniques (groupe professionnel no 43), 0,9 ‰ pour les comptables et fiduciaires (groupe professionnel no 46), de 5,4 ‰ pour les médecins et professions assimilées (groupe professionnel no 100) et de 3,0 ‰ pour les sociétés de service (groupe professionnel no 150A).

9) En l'espèce, selon l'extrait du registre du commerce, la recourante a pour but la gestion de centres médicaux, ce qui tend à connoter son appartenance au groupe professionnel n° 100.

Les autres éléments figurant à la procédure ne permettent pas d'aboutir à une autre conclusion.

Selon la convention type produite par la recourante, qui a une substance très similaire au contrat de travail produit par l'autorité intimée, la recourante met à disposition des médecins non salariés un cabinet médical aménagé, soit les locaux et l'infrastructure nécessaires à l'exercice de l'activité du médecin, ainsi que du personnel partagé avec d'autres médecins. La recourante est ainsi employeuse de personnel assistant les médecins, soit probablement des assistants médicaux, voire du personnel infirmier. En plus de ce personnel, elle a reconnu employer des médecins salariés, alléguant que ceux-ci ne constitueraient qu'une partie mineure de son activité, conformément au tableau de répartition de son chiffre des affaires (3,3 %). Aucune pièce n'a cependant été produite pour établir le contenu de ce tableau, dont la contradiction avec l'argumentation de la recourante a déjà été relevée. Par ailleurs, en plus de n'être pas établi, le pourcentage allégué n'inclut pas le personnel médical non médecins qu'elle emploie. Outre la fourniture des locaux, infrastructure et personnel aux médecins, selon la convention type et le contrat de travail, le centre se charge également de la facturation, de la comptabilisation, de l'encaissement et du suivi des débiteurs, ce par quoi l'on comprend que la recourante se charge également de ces tâches, même s'il est également indiqué, de manière contradictoire, que le médecin établit ses honoraires à sa propre clientèle en son nom. Selon ses allégations, la recourante est également active dans le domaine de la radiologie, à laquelle elle attribue 20,5 % de son « chiffre d'affaires ».

Il ressort de ce qui précède que l'activité de la recourante est bien plus large que celle des comptables et fiduciaires et que son activité ne s'apparente pas non plus à celle d'une clinique, dont les prestations incluent un service allant au-delà du domaine médical, relevant de l'hôtellerie. Par ailleurs, la recourante n'a pas fourni les éléments nécessaires à retenir que son activité se rattacherait de manière prépondérante à celle d'une société de services et donc au groupe professionnel n° 150A, plutôt qu'à celle de médecins et professions associées, soit au groupe professionnel n° 100, étant d'ailleurs relevé que le préambule de la convention type qualifie le centre d'établissement médical proposant des prestations ambulatoires.

Au vu de ce qui précède, le TAPI n’a pas violé la loi en confirmant que la recourante devait être taxée au coefficient de groupe professionnel n° 100, soit 5,4 ‰.

Dans ces circonstances, le recours, entièrement mal fondé, sera rejeté.

10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, et il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

rejette, dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté le 26 avril 2021 par A_____ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 mars 2021 ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de A_____ SA ;

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 ;

communique le présent arrêt à Me Paolo Cavargna, avocat de la recourante, à la Ville de Genève, service de la taxe professionnelle communale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mmes Rapp et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :