

du 30 mars 2004

dans la cause

TAXE PROFESSIONNELLE COMMUNALE DE LA VILLE DE GENÈVE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

T_____ S.A.

représentée par KPMG Fides

EN FAIT

1. La société T_____ S.A. (ci-après : la société ou la contribuable), dont le siège est en ville de Genève, a pour but : les opérations commerciales et financières en relation avec le commerce de matières premières, notamment commerce et raffinerie de pétrole et ses produits dérivés, ainsi que le financement de ces opérations; la détention, la fabrication, la transformation, l'exploitation et le commerce d'aéronefs.

L'une des prestations de service de la société est la mise à disposition de son avion à des tiers.

2. Dans sa déclaration 2001 relative à la taxe professionnelle communale de la ville de Genève, la société a déclaré des frais généraux d'un montant de CHF 9'966'396.- pour 1999 et de CHF 10'442'370.- pour 2000.
3. Le 14 novembre 2001, la ville de Genève a notifié à la société un bordereau de taxation définitive, concernant la taxe professionnelle communale, d'un montant de CHF 14'540.-, fondé notamment sur un montant imposable moyen de CHF 13'473'411.- au taux de 2 0/00, fixé pour le groupe 150B selon le règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 30 décembre 1958 (RALCP - D 3 05.04).
4. Le 23 novembre 2001, KPMG Fides, agissant au nom et pour le compte de la contribuable, a réclamé à l'encontre de ce bordereau auprès de la commission de réclamation de la taxe professionnelle communale de la ville de Genève (ci-après : la commission). La décision assimilait à tort les frais d'inspection aux frais généraux alors qu'ils devaient l'être aux frais de douane. De même, le prix de revient des vols effectués avec son avion devait être exclu des frais généraux, car il était lié aux prestations de service effectuées par la société.
5. Le 8 janvier 2002, la ville de Genève a notifié à la société un bordereau rectificatif 2001 ne tenant pas compte des frais d'inspection engagés et retenant ainsi un montant imposable de CHF 12'869'643.- pour 1999 et de CHF 13'864'970.- pour 2000.

S'agissant du prix de revient des vols, il ne pouvait être exclu des frais généraux, en application de la communication 1/99, teneur dès le 1er janvier 2001, relative au groupe professionnel 150 (communication 1/99 - <http://www.ville-ge.ch/geneve/taxe/circ.htm> - tirage du 8 mars 2004) selon laquelle pouvait être exclu des frais généraux le prix de revient des seules marchandises vendues. Les heures de vol ne pouvaient être considérées comme telles.

6. Par réclamation du 12 février 2002, la société a contesté le bordereau rectificatif en sollicitant l'exclusion, dans le calcul des frais généraux, du prix de revient des heures de vol vendues.

Selon le décompte produit, les charges liées à l'exploitation de l'avion se montaient pour 1999 à CHF 2'455'767.- et pour 2000 à CHF 3'469'212.-.

7. Par décision du 19 juin 2002, la commission a rejeté la réclamation en reprenant l'argumentation fondée sur la communication 1/99.

8. Le 17 juillet 2002, la contribuable a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours). Les charges liées directement à l'exploitation de l'avion devaient être considérées comme faisant partie du prix de revient des heures de vol et donc exclues des frais généraux retenus. La notion de "prix de revient de la marchandise vendue" contenue dans la communication 1/99, devait être interprétée en fonction du but et de l'activité de la société. A défaut, une inégalité de traitement était créée entre les sociétés qui achetaient et vendaient des marchandises et celles qui offraient des services.

9. La ville de Genève a répondu le 31 janvier 2003. Elle maintenait que seul le prix de revient de la marchandise vendue devait être exclu des frais généraux. Sur le plan de l'égalité de traitement, la société était traitée de la même manière que tous les contribuables dans la même situation.

10. Par décision du 20 novembre 2003, la commission de recours a admis le recours, annulé la décision de taxation et renvoyé le dossier au service de la TPC pour nouvelle décision. Les charges liées à l'avion faisaient

partie intégrante du prix de revient du service rendu par la contribuable, soit la mise à disposition d'un avion, et étaient à écarter des frais généraux à prendre en considération pour le groupe 150B. Tel était le cas, notamment, des postes "frais d'équipage", "équipage", "carburants", "taxes d'aéroport et manutention" ainsi que "provisions pour frais de maintenance". La liste n'était pas exhaustive, mais devait être réexaminée par le service de la taxe professionnelle communale de la ville de Genève (ci-après : service de la TPC) afin de déterminer quels étaient les postes exacts à exclure des frais généraux servant de base d'imposition.

11. Par pli du 23 décembre 2003, la ville de Genève a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision de la commission de recours. Celle-ci avait excédé son pouvoir d'appréciation en excluant certains postes de la liste des frais généraux à prendre en considération pour l'imposition de la contribuable. La communication 1/99, à l'instar des circulaires administratives, était destinée à unifier la pratique d'imposition des sociétés de base. Les frais généraux retenus étaient composés de toutes les charges ressortant des comptes d'exploitation et de pertes et profits, à l'exclusion de celles figurant dans une liste limitative. Cette schématisation permettait une égalité de traitement entre tous les contribuables. L'exclusion prévue dans la communication ne concernait que le prix de revient de la marchandise vendue et non pas celui des services rendus. La communication devait être appliquée de manière rigide afin d'éviter que toutes les charges qui étaient liées de manière indirecte à la vente d'un produit ou à l'exécution d'un service ne soient exclues.

La décision était également arbitraire en raison de l'absence de motivation.

12. Le 15 janvier 2004, la commission de recours a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
13. La société a répondu au recours le 10 février 2004. L'interprétation rigide que le service de la TPC donnait à la communication entraînait des inégalités de traitement entre les sociétés de base actives dans les services et celles qui réalisaient des opérations sur marchandises. Les charges qui devaient être exclues étaient directement engendrées par l'exploitation de l'avion et donc liées aux revenus obtenus par la location

de l'aéronef. Elles variaient en corrélation avec ces revenus, ce en application des mêmes principes économiques et comptables que ceux définissant le prix de revient des marchandises, comme un coût direct des revenus de ventes y relatifs. Il ne s'agissait pas de coûts fixes, tels que des frais administratifs.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. a. La taxe professionnelle communale est une taxe annuelle que les communes du canton de Genève peuvent prélever à certaines conditions auprès des personnes physiques ou morales (art. 301 al. 1 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05). Il s'agit d'un véritable impôt et non d'une taxe ou d'une charge de préférence, mais il est distinct de l'impôt sur le chiffre d'affaires (RDAF 1987 p. 363; RDAF 1982 p. 408; RDAF 1980 p. 104; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 243).

b. Cette taxe se calcule sur la base de coefficients qui s'appliquent aux chiffres annuels des affaires du contribuable, à ses loyers professionnels et à l'effectif de son personnel (art. 302 LCP).

Les coefficients applicables aux loyers et à l'effectif du personnel sont les mêmes pour tous les contribuables, ce qui n'est pas le cas pour le coefficient du chiffre des affaires qui dépend du groupe professionnel dans lequel le contribuable est classé (art. 307A LCP).

Ce dernier coefficient est fixé sur la base de l'intensité de rendement moyen des activités prises en considération.

L'impôt est calculé en fonction de la totalité du chiffre des affaires (marchandises et services) (ATF B. du 22 décembre 1978, consid. 6 in RDAF 1980 p. 112).

- c. Les coefficients applicables au chiffre des

affaires des différents groupes professionnels sont répertoriés à l'article 12A RALCP. Le groupe 150 est divisé en deux sous-groupes : A. sociétés de service, bureaux de liaison, 4,5 0/00 et B. sociétés de base, 2,0 0/00.

3. a. Pour les sociétés dites "de base", soit celles mises au bénéfice du statut fiscal de société auxiliaire par l'administration fiscale cantonale (art. 23 de la loi d'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15), celles qualifiées de sociétés holdings au sens de l'article 22 de la LIPM et les sociétés de service bénéficiant d'un statut fiscal prévoyant une imposition privilégiée, la communication 1/99 prévoit que le chiffre des affaires en droit commun selon le statut fiscal est taxable au taux du groupe professionnel correspondant mais que, s'agissant du chiffre des affaires exempté ou imposé de manière privilégiée selon le statut fiscal cantonal, sont pris en considération les frais généraux majorés de 5 %. Le chiffre des affaires ne pouvant être pris en compte pour lesdites sociétés se sont les frais généraux qui servent à reconstituer le chiffre des affaires imposable (Revue fiscale, 7/96, p. 341).
 - b. Les frais généraux retenus pour l'imposition sont composés de toutes les charges ressortant des comptes d'exploitation et de pertes et profits à l'exclusion d'une liste, que la recourante estime être exhaustive, incluant notamment le prix de revient de la marchandise vendue, les frais de stockage, les frais de transport de la marchandise et les frais d'emballage (communication 1/99, point 4. b).
4. La communication 1/99 est une ordonnance administrative interprétative visant à uniformiser l'application de la législation dans le but d'éviter les inégalités de traitement. En codifiant la pratique administrative, ce type d'acte institue des présomptions par généralisation, lorsque l'individualisation dans chaque cas entraînerait un travail excessif. Néanmoins, ces ordonnances n'étant pas des règles de droit, le juge devra s'en écarter dès que l'interprétation qu'elles donnent n'est pas conforme à la loi ou à des principes généraux (P. MOOR, Droit administratif, tome I, Berne 1994, p. 271 et les citations).
5. a. La substitution de la taxation du chiffre des affaires par celle des frais généraux majorés prévue dans

la communication 1/99, comme la création du groupe 150 B, découle de la volonté d'éviter des inégalités de traitement (MGC 1971, p. 3478 ss). Le tribunal de céans a examiné la légalité de cette pratique du service de la TPC et l'a admise en raison de la particularité de l'activité des sociétés de base (ATA S. du 30 septembre 1981).

b. La distinction entre sociétés actives dans la vente de marchandises et celles actives dans les services, que la recourante estime devoir faire, ne repose sur aucune autre justification que celle du texte et de la structure de la communication actuelle, qui ne mentionne expressément que le prix de revient de la marchandise vendue.

Or, dans une version antérieure de la communication (communication en vigueur en 1994) qui prévoyait l'exclusion "des charges directement liées à l'exploitation commerciale ou industrielle (prix de revient des marchandises vendues, commission à des vendeurs, (...), etc.)", la liste n'était pas exhaustive et le service de la TPC était amené à examiner au cas par cas s'il s'agissait de frais directement liés à l'exploitation commerciale ou non. Ainsi, la commission de recours avait estimé que des frais de publicité ne représentaient pas, en général, des charges à exclure mais que dans le cas particulier où il était prévu contractuellement que le prix de vente inclut un montant pour la publicité, il se justifiait de les exclure (Revue fiscale, 1996 p. 342).

c. La notion de prix de revient, non définie dans la loi, le règlement ou la communication, recouvre, selon la définition du dictionnaire, la somme des coûts d'achat, de production et de distribution du bien ou du service proposé à la vente (Petit Robert, Dictionnaire de la langue française, 2000).

d. Amenée à se prononcer dans un cas d'application de la nouvelle communication, la commission de recours a jugé le 12 décembre 2002 que, pour une société dont le but était l'exploitation de bateaux pour le transport de marchandises, le poste "assurances" devait être exclu des frais généraux pris en compte pour la taxation parce qu'il faisait partie intégrante du prix de revient des services rendus (RDAF 2003 p. 525 ss).

Rien ne permet objectivement de traiter différem-

ment des sociétés de base actives dans des opérations sur marchandises et la société intimée dont le revenu provient en partie de la location de son aéronef. Ainsi, la distinction que fait le service de la TPC par l'application rigide de la liste exhaustive figurant dans sa directive interne ne trouve aucun fondement dans le texte légal et crée une inégalité de traitement entre les sociétés telles que définies ci-avant. En effet, le caractère exhaustif de la liste engendre, sans motif autre qu'une simplification du travail de taxation, une distinction supplémentaire à l'intérieur des groupes et sous-groupes définis dans le RALCP.

La liste des frais généraux non pris en compte doit être interprétée comme une liste exemplative et non exhaustive, au même titre qu'elle l'était dans l'ancienne communication. Le critère de distinction doit rester le lien direct entre la charge et l'exploitation commerciale ainsi que son caractère inéluctable.

C'est donc à juste titre que la commission de recours a considéré que le prix de revient des services rendus, y compris certains frais généraux rattachés à la mise à disposition de l'avion, devait être exclu de la base de taxation. En effet, il s'agit de charges qui sont directement liées à l'affrètement de l'avion et donc à l'obtention d'un revenu par la société; elles se distinguent ainsi clairement des charges fixes.

La décision de la commission de recours doit également être confirmée quant au renvoi du dossier au service de la TPC afin qu'il se prononce sur les différents postes de frais généraux liés à l'exploitation de l'avion.

6. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à T_____ S.A., celle-ci n'en ayant pas demandé (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 décembre 2003 par la ville de Genève, service de la taxe professionnelle communale, contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 20 novembre 2003;

au fond :

le rejette ;

confirme la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 20 novembre 2003;

renvoie le dossier au service de la taxe professionnelle communale de la ville de Genève pour nouvelle décision dans le sens des considérants;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité;

communique le présent arrêt à la ville de Genève, service de la taxe professionnelle communale, à KPMG Fides, mandataire de T_____ S.A. et à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin, Schucani, Mmes Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj. : le
vice-président:

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci