

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3302/2024-TAXE

ATA/224/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 4 mars 2025

2^{ème} section

dans la cause

A _____

représentée par Me Adriano NESE, avocat

recourante

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

intimée

EN FAIT

A. a. A_____ a son siège à Genève ainsi que des succursales à Bâle et Zurich. Son 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 notifié le 9 juillet 2024, 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 2024, correspondant à une taxe de base de CHF 2'000.-, multipliée par un coefficient de pondération de 2.

c. Par décision sur réclamation du 28 août 2024, notifiée le 6 septembre 2024, l'AFC-GE a maintenu la taxe de promotion du tourisme.

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), l'activité de la société 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 RTour.

B. a. Par acte du 7 octobre 2024, A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre cette décision.

Son activité n'avait aucun lien avec la promotion du tourisme, dans la mesure où elle assurait des services de sécurité pour des personnes résidant dans le canton de Genève. Elle ne faisait pas partie des activités économiques visées par l'art. 26 al. 2 et 3 RTour, comme en attestaient les dix années d'exonération dont elle avait bénéficié. Ses activités pour l'année 2024 avaient été exclusivement pratiquées dans le canton de Genève, bien qu'elle disposât de succursales dans les cantons de Bâle et Zurich.

Une seule facture était émise à une adresse hors du canton. Or, cette facture était liée à une activité qui avait été déployée dans le canton de Genève, lors d'un salon s'étant déroulé à l'hôtel B_____. Il ne pouvait être considéré que découlait de cette prestation un quelconque avantage indirect du tourisme au seul motif que la prestation avait eu lieu à l'établissement hôtelier de B_____.

En suivant le raisonnement de l'AFC-GE, il conviendrait par exemple de soumettre à la taxe litigieuse une étude d'avocats qui organiserait sa soirée annuelle au sein de l'établissement susmentionné, dans la mesure où elle bénéficierait, selon le raisonnement de l'autorité, indirectement du tourisme genevois.

Cette approche démontrait « un manque de considération » de l'AFC-GE pour les pièces produites et les explications qu'elle avait fournies. L'autorité faisait également montre de mauvaise foi lorsqu'elle affirmait que la liste de sa clientèle

ne saurait être considérée comme pièce justificative car elle ne permettait pas l'identification de sa clientèle, alors que le code postal de cette dernière y figurait. Cette attitude était inacceptable et illégale au regard des conditions d'application de la taxe pour la promotion du tourisme.

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

Au vu du but de la société tel qu'inscrit au registre du commerce, ainsi que des informations présentes sur son site internet (<https://www.risk-security.com>), elle faisait partie des « agences de protection » mentionnées par l'art. 26 al. 3 ch. 59 RTour et était donc assujettie à la taxe de promotion du tourisme.

La chambre administrative avait dans un arrêt (ATA/970/2023 du 5 septembre 2023) portant sur la société et relevant de la même problématique, tranché en faveur de l'AFC-GE et confirmé que la taxe de promotion du tourisme était due.

Contrairement à ce que la recourante prétendait, elle n'avait pas démontré la véracité de ses allégations. Elle s'était limitée à communiquer une liste caviardée laissant uniquement apparaître les codes postaux et ne permettant notamment pas de justifier la nature de ses activités. Il lui appartenait de joindre à sa réclamation les documents permettant d'attester de ses activités. La remise de la facture mentionnant une activité à l'hôtel B_____ permettait de conforter la position de l'AFC-GE, à savoir que la société était une bénéficiaire indirecte des retombées du tourisme à Genève et qu'elle devait, à ce titre, s'acquitter de la taxe de promotion du tourisme.

c. Dans sa réplique, la société a relevé que dans l'arrêt ATA/970/2023 précité, la chambre administrative avait estimé qu'elle n'avait pas suffisamment démontré ses allégations et qu'il lui appartenait de remettre à l'autorité les pièces utiles à les prouver. Contrairement à ce qui avait été fait en 2023, elle avait en 2024 produit toutes les pièces utiles permettant d'attester que son activité se limitait au canton de Genève. Elle avait produit la liste de l'ensemble de sa clientèle de laquelle ressortaient les codes postaux de chacun de ses clients, information amplement suffisante pour déterminer si l'activité exercée l'était dans le canton ou non. Elle avait ainsi démontré, dans le cadre de la taxe 2024, que son activité était limitée au canton, sans aucun lien avec le tourisme et sa promotion.

Active dans la sécurité, conformément à ses buts statutaires, elle n'avait aucun lien avec la promotion du tourisme – comme en attestait l'exonération de la taxe dont elle avait bénéficié durant plus de dix ans. Les pièces produites à l'appui de sa demande d'exonération puis de sa réclamation avaient renversé la présomption de bénéfice des retombées du tourisme, ce que l'AFC-GE aurait dû constater.

Concernant la facture litigieuse relative à l'hôtel B_____, l'AFC-GE ne pouvait retenir que le caviardage du nom de la cliente justifiait d'écarter l'exonération sollicitée. À suivre le raisonnement de l'autorité, tout prestataire – telle une société de jardinage ou de nettoyage – intervenant dans un établissement hôtelier genevois devrait alors être taxé. Or, il n'existait aucun lien, direct ou indirect, entre de telles

activités et le tourisme, tout comme cela avait été le cas pour son activité déployée à B_____ durant le mois d'avril 2024. À supposer qu'il soit retenu que cette activité ait été indirectement liée au tourisme – ce qui était contesté –, il convenait de relever que le principe de proportionnalité ne serait pas respecté, tant l'écrasante majorité de son activité n'était liée, ni de près ni de loin, au tourisme.

d. 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 2024.

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 1^{er} janvier pour l'année civile en cours (art. 25B al. 1 1^{ère} phr. 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).

Aux termes de l'art. 26 al. 3 ch. 59 RTour, les agences de protection font partie des activités économiques assujetties à la taxe de promotion du tourisme.

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 deux (art. 27 let. c RTour).

2.3 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).

2.4 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 1^{er} 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). Ce souhait d'adapter le montant de la taxe d'encouragement au tourisme à la capacité contributive de certains assujettis est justifié, même si cette taxe n'est pas à proprement parler un impôt lié à un bénéfice réel et chiffrable qui serait réalisé grâce au tourisme. Dans ce genre de taxe, ce qui est déterminant est l'appartenance à un cercle de bénéficiaires potentiels de l'activité en question, en l'occurrence, la promotion du tourisme. Les règles d'équité commandent toutefois que la taxe demeure proportionnée, dans une certaine mesure, aux moyens de son débiteur. Mais le seul critère du nombre d'employés de l'entreprise n'est pas adéquat pour atteindre ce but et produit même des effets indésirables, car il pourrait se trouver parmi les exonérés des « petites entreprises » faisant en réalité partie du cercle des forts bénéficiaires potentiels des

retombées du tourisme d'agrément ou d'affaires (dans le commerce de luxe ou la finance, par exemple). C'est donc toute l'échelle des taxes qui doit être refondue en fonction de l'activité exercée. Cela sera réalisé par le biais du règlement d'application, dont la commission de l'économie a par ailleurs demandé à pouvoir discuter les orientations (MGC 2004-2005/IV A 2048). 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).

2.5 Dans un arrêt ATA/1521/2017 du 21 novembre 2017 (consid. 2c), la chambre administrative 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).

2.6 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 (arrêt du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 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).

2.7 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).

3. En l'espèce, les buts statutaires de la recourante mentionnent qu'elle opère « 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 ». Ces éléments ressortent également de son site internet <https://www.risk-security.com>. Il ressort, en outre, du dossier que la recourante exerce une activité de protection au sein du canton de Genève.

À l'aune de ces éléments, elle fait donc partie des entités assujetties en application des art. 25ss LTour, notamment en tant qu'« agence de protection » visée directement par l'art. 26 al. 3 ch. 59 RTour.

La recourante reproche à l'intimée de ne pas avoir suffisamment pris en compte les pièces produites dans le but de soutenir l'exonération demandée.

Les pièces produites par la recourante étaient caviardées, ne laissant apparaître que les codes postaux de ses clients ainsi qu'une activité à l'hôtel B_____, sans plus d'informations. La recourante a, en particulier, produit une liste de ses clients avec le montant qui leur a été facturé. Les noms étaient caviardés, seuls les codes postaux et la commune – essentiellement genevois – étaient visibles. Cette liste ne permet cependant nullement de déduire que l'activité de la recourante ne la plaçait pas dans une situation où elle n'avait pas bénéficié, directement ou indirectement, des retombées du tourisme à Genève. En l'absence de précision sur les personnes ou sociétés auxquelles elle a facturé ses prestations en 2024, il n'est pas possible de tirer des conclusions renversant la présomption selon laquelle elle a bénéficié de telles retombées. Alors que le fardeau de la preuve lui appartenait, conformément à la jurisprudence (ATA/1210/2024 du 15 octobre 2024 consid. 3.7), elle n'a pas fourni suffisamment d'éléments pour renverser ladite présomption. En d'autres termes, les pièces apportées, trop succinctes, n'établissent pas qu'elle n'entretenait, en 2024, aucune relation commerciale, directe ou indirecte, avec des personnes résidant hors du canton de Genève (art. 29 al. 3 RTour).

En outre et comme indiqué dans l'arrêt ATA/970/2023 précité concernant la recourante, elle ne peut reprocher à l'intimée d'agir de manière contraire à la bonne foi en l'assujettissant en 2024, alors qu'elle l'avait exonérée de 2012 à 2020 et en 2022. En effet, les décisions en cause mentionnaient clairement l'art. 27 al. 3 LTour,

qui permet, en tout temps, de reconsidérer la décision d'exonération de la taxe. La recourante 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.

En conclusion, c'est de manière conforme au droit que l'intimée l'a assujettie à la taxe de promotion du tourisme. Pour le surplus, le coefficient de taxation utilisé n'est pas contesté.

Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.

4. 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 7 octobre 2024 par A_____ contre la décision de l'administration fiscale cantonale du 28 août 2024 ;

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 de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

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

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Claudio MASCOTTO, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

la présidente siégeant :

D. WERFFELI BASTIANELLI

F. KRAUSKOPF

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :