

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3915/2023-TAXE

ATA/1337/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 novembre 2024

4^{ème} section

dans la cause

A_____

recourante

contre

COMMUNE DE LANCY

intimée

représentée par Me Steve ALDER, avocat

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
24 juin 2024 (JTAPI/629/2024)**

EN FAIT

A. a. Le litige concerne la taxe professionnelle communale réclamée à A_____ (ci-après : A_____). Depuis le 11 février 2022, son siège se trouve à Lancy. Auparavant, il se situait à Genève. Son but consiste à fournir des services juridiques par des avocats.

b. Dans sa déclaration fiscale pour la taxe professionnelle communale (ci-après : TPC) du 29 septembre 2022, la société a indiqué « Étude d'avocats » dans la rubrique « nature exacte de l'activité déployée ».

c. Le 25 avril 2023, la Ville de Genève a notifié à A_____ un bordereau de taxation définitive 2022 portant sur une durée d'activité d'un mois et vingt-deux jours.

Elle a taxé son chiffre des affaires selon le coefficient du groupe professionnel n° 14 (avocats, huissiers, notaires et conseillers juridiques). Faisait exception une fraction dudit chiffre des affaires, non litigieuse.

d. Le 16 mai 2023, la Commune de Lancy a notifié à la société un bordereau de taxation définitive 2022, portant sur une durée d'activité de dix mois et huit jours, ainsi qu'un bordereau de taxation reconduite pour l'année 2023. Elle a également imposé son chiffre des affaires selon le coefficient du groupe professionnel n° 14.

e. A_____ a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux émis par la Commune de Lancy.

La TPC était anticonstitutionnelle, car elle se fondait principalement sur le chiffre d'affaires. Or, seule la Confédération était compétente pour prélever un tel type d'impôt, tel la TVA. La base imposable soumise à la TPC et celle soumise à la TVA étaient d'ailleurs identiques.

La TPC contrevenait à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Étant un impôt direct, elle entraînait dans le champ d'application de cette loi. Elle ne constituait pas un impôt direct pouvant survivre à l'harmonisation. Puisqu'elle représentait plus de deux fois le montant de l'impôt sur le bénéfice, elle ne pouvait être qualifiée d'impôt minimum.

Une partie importante de son chiffre d'affaires s'assimilait à l'activité exercée par de grandes fiduciaires de la place. Or, leur chiffre des affaires n'était taxé qu'au taux de 0.9 %, au lieu de 6 % pour les avocats. Elle était ainsi victime d'une inégalité de traitement avec ces entreprises.

Subsidiairement, son imposition contrevenait au principe de l'imposition selon la capacité contributive. En prenant en compte la TPC, ainsi que les impôts sur le bénéfice et le capital, elle subissait une imposition s'élevant à 59 % de son rendement en 2022. Les montants de la TPC pour les années 2022 et 2023, s'élevant à respectivement CHF 27'730.- et CHF 27'720.-, se révélaient disproportionnés et affectaient sa santé financière. Ainsi, la TPC revêtait un caractère confiscatoire.

f. Par décision du 24 octobre 2023, la Commune de Lancy a rejeté la réclamation.

Le Tribunal fédéral avait confirmé la constitutionnalité de la TPC. Elle ne visait pas la capacité contributive de l'entreprise, mais sa capacité de production et n'entrait pas dans le champ de la LHID. Au surplus, il n'appartenait pas à l'autorité de taxation communale de juger de la constitutionnalité d'une loi cantonale.

L'entier du chiffre des affaires de A_____ devait être appréhendé au taux du groupe professionnel n°14, même si elle rendait certains services similaires à ceux d'une fiduciaire. En effet, elle se présentait comme une Étude d'avocats. L'intéressée n'était ainsi victime d'aucune inégalité de traitement.

Si la société avait estimé que les coefficients étaient constitutifs d'une inégalité de traitement, elle aurait dû recourir contre le règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 30 décembre 1958 (RDLC - D 3 05.04) dans les 30 jours à compter de sa publication.

Enfin, un montant d'impôt correspondant à 6 % du chiffre des affaires d'une Étude d'avocats ne saurait être considéré comme confiscatoire. Par ailleurs, un bénéfice minimum de 1.5% du chiffre d'affaires était exigé en matière d'ICC, ce qui signifiait que le bénéfice comptable de la société ne représentait pas sa réelle capacité contributive.

g. Le même jour, la Ville de Genève a également rejeté la réclamation dirigée contre les bordereaux des années 2020 et 2021, pour les mêmes motifs que ceux exposés dans la décision rendue par la Commune de Lancy.

- B.** a. Par acte du 23 novembre 2023, A_____ a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à l'annulation de la décision de la Commune de Lancy, ainsi que des bordereaux du 16 mai 2023, subsidiairement à leur réformation en ce sens que son chiffre des affaires soit taxé au groupe professionnel des fiduciaires (n° 46). Ce recours a été ouvert sous le numéro de cause A/3915/2023.

En refusant de se prononcer sur la constitutionnalité de la TPC, la ville avait commis un déni de justice. La décision attaquée était anticonstitutionnelle. Elle ne respectait pas l'art. 134 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), car la TPC était un impôt du même genre que la TVA. Il en résultait une double imposition de son chiffre d'affaires. La TPC enfreignait le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Le législateur l'avait d'ailleurs reconnu dans les travaux préparatoires de la loi portant abrogation de cet impôt. Plus concrètement, en 2020, 2021 et 2022, si l'on tenait compte de la TPC ainsi que de l'impôt sur le bénéfice et le capital, elle subissait une imposition correspondant à respectivement environ 54%, 61% et 59% de son rendement. La TPC ne tenait pas compte de sa capacité contributive, étant donné qu'elle ne prenait pas en compte son bénéfice net.

La décision attaquée violait le principe d'égalité de traitement. La commune n'avait pas examiné son domaine d'activité et ne s'était pas déterminée sur son grief. La méthode de calcul apparaissait insoutenable.

b. Le 23 novembre 2023, A_____ a également recouru contre la décision de la Ville de Genève du 24 octobre 2023. Ce recours a été ouvert sous le numéro de procédure A/3917/2023.

c. Le 11 décembre 2023, le TAPI a suspendu, d'entente entre les parties, l'instruction de la procédure A/3917/2023.

d. La Commune de Lancy a conclu au rejet du recours.

La TPC n'avait pas été supprimée à compter du 1^{er} janvier 2024 parce qu'elle était anticonstitutionnelle, mais parce que le législateur avait estimé que, par certains côtés, elle apparaissait injuste. Elle ne tenait, en effet, pas compte de la situation financière réelle des entreprises et des indépendants.

Dans sa décision sur réclamation, elle s'était prononcée sur le grief tiré de l'anticonstitutionnalité de la TPC, si bien qu'elle n'avait pas commis de déni de justice. La jurisprudence avait admis la constitutionnalité de la TPC.

Il n'existait pas de double imposition entre la TPC et la TVA. Dans le cadre de cette dernière, la charge économique que cet impôt représentait n'était pas supportée par la contribuable – qui ne faisait qu'avancer le montant de l'impôt – mais par le consommateur final. Le système de la TVA se distinguait fondamentalement de la TPC, qui frappait de manière définitive la société, laquelle ne pouvait transférer cette charge à un tiers.

La TPC ne violait pas le principe de l'imposition selon la capacité contributive. L'impôt litigieux ne représentait que 6‰ de son chiffre des affaires. C'était à tort que la société mettait en relation sa charge fiscale et son bénéfice net, car la TPC ne frappait pas ce dernier, mais son chiffre des affaires.

Le grief tiré de la violation du principe d'égalité de traitement devait être rejeté. Le fait qu'une partie de ses activités puissent être attribuées au groupe n° 46 n'avait pas pour conséquence de la faire changer de groupe. En outre, dans sa déclaration pour la TPC, elle avait déclaré « avocats », à titre d'activité. Enfin, l'on ne saurait attendre d'une autorité de taxation communale qu'elle examine minutieusement, dans chaque cas, l'activité effectivement déployée par le contribuable, pour déterminer dans quel groupe professionnel il convenait de le ranger.

e. Dans sa réplique, la société a demandé d'être affiliée au groupe professionnel des fiduciaires et d'être taxée au taux de 0.9‰, subsidiairement au taux d'imposition minimum de 2‰.

Elle se plaignait des montants de TPC qui lui étaient réclamés pour les années 2022 et 2023, à savoir CHF 23'720.- et CHF 27'720.-, qui ne tenaient pas compte de sa capacité contributive, contrairement à l'impôt sur le bénéfice de CHF 10'460.-.

f. Par jugement du 24 juin 2024, le TAPI a rejeté le recours.

La TPC ne violait pas la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), ni les principes de l'imposition selon la capacité contributive, ni celui de l'égalité de traitement.

- C. a. Par acte expédié le 26 juillet 2024 à la chambre administrative de la Cour de justice, A_____ a recouru contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation. Elle a conclu à l'annulation des bordereaux de TPC 2022 et 2023, subsidiairement à leur rectification en ne l'imposant qu'au taux minimum de 2‰.

Il ressortait des travaux préparatoires ayant conduit à l'abolition de la TPC au 1^{er} janvier 2024 que celle-ci était considérée comme injuste. Elle violait le principe de la capacité contributive, la TPC pour les périodes concernées étant nettement supérieure aux impôts relatifs à la même période. Des impôts additionnels pouvaient être perçus indépendamment de la capacité contributive uniquement lorsqu'ils restaient modestes, ce qui n'était pas le cas en l'espèce. Par ailleurs, comme l'avait relevé la Conseillère d'État chargée du département des finances lorsqu'elle avait présenté la piste d'un impôt minimum, pour remplacer la TPC, il existait une limite constitutionnelle visant à limiter celui-ci à 0,2%. Il convenait donc, subsidiairement, d'appliquer ce taux.

b. La Commune de Lancy a conclu au rejet du recours.

La TPC demeurait modeste. Le montant total de celle-ci pour 2022 et 2023, de CHF 51'440.-, devait être mis en rapport avec le chiffre des affaires cumulé pour ces deux années de CHF 8'906'062.-. La comparaison avec l'impôt sur le bénéfice n'était pas pertinente, puisque la TPC ne se fondait pas sur ce paramètre. Enfin, la commune ne pouvait percevoir moins que ce que la loi prévoyait, sous peine de commettre une inégalité de traitement.

c. La recourante ayant renoncé à répliquer, 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).
2. Est litigieux le bien-fondé de la perception de la TPC 2022 et 2023 de la recourante.
 - 2.1 Les communes du canton de Genève peuvent prélever une taxe communale – la TPC – auprès de toutes les personnes physiques ou morales remplissant les conditions d'assujettissement, soit pour ces dernières, notamment exercer une activité dans le canton par l'intermédiaire d'un siège ou d'un établissement stable (art. 80 al. 1 let. d et art. 301 al. 1 let. c LCP). La TPC est établie sur la base de

coefficients, applicables aux chiffres annuels des affaires, aux loyers annuels des immeubles, locaux et terrains utilisés professionnellement et à l'effectif annuel du personnel employé (art. 302 LCP). 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 mises à disposition de marchandises et de biens, ainsi que de services rendus (art. 304 al. 1 LCP). Ne sont pas compris dans le chiffre des affaires, pour autant qu'ils ressortent clairement de la comptabilité, les bénéfices en capital, sauf s'ils constituent le produit d'une activité lucrative, même accessoire (art. 304 al. 3 let. e LCP).

2.2 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 à 13A du règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 30 décembre 1958 (RDLCP - D 3 05.04).

Ainsi, selon l'art. 12B al. 1 RDLCP, le groupe professionnel n. 14 comprend les avocats, huissiers, notaires et conseillers juridiques avec un coefficient de 6 %.

2.3 La TPC est un véritable impôt et non une taxe ou une charge de préférence, mais elle est distincte de l'impôt sur le chiffre d'affaires (arrêt du Tribunal fédéral 2P.9/1994 du 6 juin 1995 consid. 2b, in SJ 1996 p. 100 confirmé in 2P.241/2003 du 3 novembre 2004 consid. 2.3, in RF 60/2005 p. 359 ; ATA/655/2014 du 19 août 2014 consid. 4 et les références citées ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd. 2021, n. 83, p. 373).

2.4 Selon la jurisprudence, il s'agit d'un impôt qui frappe l'entreprise en fonction de son importance économique (arrêts du Tribunal fédéral 2C_199/2015 du 31 mai 2016 consid. 3 ; 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). 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).

2.5 Selon les travaux préparatoires de la nouvelle de 1969 (loi 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).

La volonté du législateur de prendre en compte la capacité contributive des contribuables a motivé l'adoption de l'art. 310 al. 1 LCP : « Depuis longtemps les commissions taxatrices de certaines communes ont constaté que le classement des contribuables devait être révisé périodiquement pour éviter des inégalités entre eux. C'est pourquoi les autorités de taxation de plusieurs communes envoient aux personnes assujetties à la taxe, tous les trois ou quatre ans, des formules de déclaration afin de pouvoir tenir compte des modifications qui surviennent dans la vie des entreprises. Ce système n'est toutefois pas sans inconvénient. En effet, bien souvent, l'autorité de taxation est amenée à fixer des taxes en se basant sur un exercice qui peut être exceptionnellement favorable ou défavorable. Ainsi, le contribuable se trouve soit avantagé, soit désavantagé jusqu'à la prochaine révision. En vue de corriger cet état de choses, les contribuables seront taxés tous les deux ans sur la base de la moyenne des éléments des deux années précédentes. Il résulte de cette décision que le nom même de la taxe doit être modifié et que dorénavant elle s'intitulera "taxe professionnelle" et non plus "taxe professionnelle fixe" » (MGC 1969/I 663 ; ATA/782/2020 du 18 août 2020 consid. 7).

2.6 Le Tribunal fédéral a statué dans de très nombreuses affaires genevoises concernant la TPC (pour les plus récentes : arrêts du Tribunal fédéral 2C_811/2020 du 19 janvier 2021 ; 2C_151/2020 du 25 mai 2020) sans jamais la considérer comme inconstitutionnelle ou contraire au droit supérieur. La TPC n'est, en particulier, pas prohibée par l'art. 134 Cst. (Xavier OBERSON, op. cit., § 13, n. 87-88, p. 374).

2.7 Le 11 mai 2023, le Grand Conseil a adopté à titre de contreprojet matériel à l'initiative 183 la loi 13293, qui abroge matériellement les art. 301 à 318C LCP actuels et abolit ainsi la taxe professionnelle communale. Cette loi, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2024, n'est pas applicable en l'espèce, aucun effet rétroactif n'étant prévu.

2.8 En l'espèce, il découle de ce qui précède que la TPC n'est pas contraire à la Cst. ni au droit supérieur.

Contrairement à ce que soutient la recourante, la TPC, cumulée à l'ICC et l'IFD 2020 et 2021 de celle-ci, ne dépasse pas sa capacité contributive. En effet, les périodes fiscales de l'ICC et de l'IFD et de la TPC qu'elle compare ne sont pas les mêmes : l'ICC et l'IFD allégués par la recourante relatifs au bénéfice et au capital correspondent aux années fiscales 2020 et 2021. La TPC se fonde toutefois sur le chiffre des affaires 2020 et 2021 pour déterminer le montant dû par la société en 2022 et 2023. En outre, la comparaison avec l'impôt sur le bénéfice n'est pas pertinente, puisque la TPC ne se fonde pas sur ce paramètre. Enfin et comme le relève la commune sans être contestée, le chiffre des affaires cumulé de la

recourante pour ces deux années était de CHF 8'906'062.-. La charge fiscale totale alléguée par la recourante de CHF 51'440.- représente ainsi moins de 1% de son chiffre des affaires, de sorte qu'elle ne saurait être qualifiée de confiscatoire.

La commune, en percevant le taux de 6%, en application de l'art. 12A al. 1 RDLCP, s'est conformée à son obligation de traiter de manière égale les situations égales. Elle ne pouvait, sauf à violer le principe d'égalité de traitement, percevoir moins que ce que la réglementation prévoyait.

Vu ce qui précède, la décision du service de la TPC ne viole pas la loi ni les principes d'égalité de traitement et de la capacité contributive. C'est à juste titre que l'intimée a incorporé la recourante dans le groupe professionnel 14 (avocats et conseillers juridiques) – catégorie que l'intéressée ne conteste au demeurant plus – en la taxant à un taux de 6%.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

3. Vu l'issue du litige, l'émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de la recourante, qui ne peut se voir allouer une indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 juillet 2024 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 juin 2024 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 700.- 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 ;

communique le présent arrêt à A_____, à Me Steve ALDER, avocat de l'intimée, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Michèle PERNET, présidente, Florence KRAUSKOPF, Jean-Marc VERNIORY, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

la présidente siégeant :

F. SCHEFFRE

M. PERNET

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :