du 17 octobre 1995

dans la cause

Monsieur J. Y.
représenté par Me Pierre Rumo, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur J. Y. exploite sous son nom un bureau d'organisation de spectacles, à Genève. Il est par ailleurs directeur de la grande salle du X. et directeur du Petit Y., activité pour laquelle il est salarié de la SA du X.

2. Le 17 février 1994, il a rempli une déclaration pour la taxe d'encouragement au tourisme en indiquant que son bureau comptait une seule personne. Dans les observations, il a relevé que le tourisme ne lui apportait absolument rien. C'était au contraire son bureau qui "apportait" aux hôtels les artistes venant à Genève. Dans un courrier explicatif, il a fait savoir au département des finances et contributions qu'il s'opposait à cette taxe sur le tourisme, en relevant que celle-ci avait été fixée arbitrairement par le Conseil d'Etat, sans concertation. De plus, il souffrirait d'une inégalité de traitement avec les organisateurs de spectacles qui n'avaient pas de bureau à Genève et qui n'étaient pas soumis à ladite taxe.

3. Le 22 juillet 1994, M. Y. s'est vu notifier un bordereau de 250.-- Frs pour cette taxe d'encouragement au tourisme, la taxe de base de 500.-- Frs ayant été réduite de moitié pour les entreprises ne comptant pas plus de cinq personnes.

4. En temps utile, M. Y. a fait opposition au bordereau précité. Il n'entendait pas, par le paiement de cette taxe, favoriser un concurrent - tel que l'Office du tourisme - qui contribuait à organiser des manifestations avec le Comité des fêtes de Genève. Les artistes qu'il faisait lui-même venir dormaient dans des hôtels; il contribuait ainsi au tourisme en remplissant les hôtels et en s'acquittant de la taxe de séjour pour ces artistes. Il se plaignait d'une inégalité de traitement avec certains restaurateurs, avec les avocats, avec les médecins et les imprésari étrangers. De plus, il devait s'acquitter de la taxe du droit des pauvres qui s'élevait à 13 %. Il déployait pour l'essentiel son activité comme salarié de la SA du Grand Casino. Enfin, les spectacles qu'il organisait étaient fréquentés par une clientèle locale.

5. Par décision du 3 mai 1995, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a rejeté cette réclamation, l'activité déployée par M. Y. entrant manifestement dans le cadre des activités économiques visées par l'article 26 alinéas 2 et 3 du règlement sur le tourisme, lesquelles sont

présumées bénéficier des retombées directes ou indirectes du tourisme, au sens de l'article 25 de ladite loi. De plus, le grief d'inégalité de traitement n'était pas fondé, les exemples cités par le recourant se référant à des situations différentes de la sienne. Enfin, M. Y. n'avait pas prouvé que par son activité économique, il n'entretenait aucune relation commerciale directe ou indirecte avec des personnes résidant hors du canton de Genève.

6. Par acte posté le 2 juin 1995, M. Y. a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif en reprenant l'argumentation développée ci-dessus.

7. L'AFC a conclu au rejet du recours.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 8, al. 1 ch. 53 bis de la loi sur le Tribunal administratif et le Tribunal des conflits du 29 mai 1970 - LTA - E/3,5/1; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E/3,5/3).

2. a. Selon l'article 17 LTour, les taxes de tourisme suivantes sont perçues :

a) taxe hôtelière
b) taxes additionnelles aux licences, autorisations, concessions;
c) taxes additionnelles à l'impôt sur certains véhicules à moteur;
d) taxe d'encouragement au tourisme.

b. 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 articles 20 à 27 (art. 19 LTour).

c. 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 du règlement d'application de la loi sur le tourisme du 22 décembre 1993 - RLTour - I/3/24,5). Retirent un avantage indirect du tourisme, ceux qui travaillent en relation avec des entreprises qui satisfont des besoins des visiteurs exté-

rieurs (art. 11 al. 2 RLTour).

d. L'article 25 alinéa 3 LTour donne compétence au Conseil d'Etat d'établir par voie réglementaire la liste des groupes professionnels concernés par la taxe d'encouragement au tourisme. En vertu de cette délégation législative, sont assujettis à la taxe d'encouragement au tourisme ceux qui exercent une activité économique incluse dans la liste de l'article 26 alinéa 2, lorsque cette activité est localisée dans le secteur A défini à l'article 12 (art. 24 al. 1 RLTour).

Au nombre des activités économiques dont l'énumération fait l'objet de l'article 26 alinéa 3 RLTour figurent sous chiffre 4 les entreprises organisant des spectacles.

3. a. La taxe annuelle ne peut être inférieure à 200.- Frs et supérieure à 5'000.- Frs (art. 25 al. 6 LTour). Le Conseil d'Etat en fixe le montant en fonction des critères énumérés à l'alinéa 7 lettre a) à c). Il doit notamment tenir compte de l'importance des retombées du tourisme pour la catégorie professionnelle assujettie (lettre a), de l'importance touristique du secteur géographique où s'exerce l'activité considérée (lettre d) et enfin du nombre d'employés (lettre c).

b. Le canton de Genève est divisé en deux secteurs A et B en vue de la perception de la taxe d'encouragement au tourisme prévue par l'article 25 de la loi (art. 12 al. 1 RLTour). Le périmètre du secteur A figure sur les plans annexés au RLTour et qui en font partie intégrante. Il comprend le centre ville et la région entourant l'aéroport. Le secteur B comprend le reste du canton de Genève (y inclus Céligny - art. 12 a. 3 et 4 RLTour).

c. Le montant de la taxe de base pour les organisateurs de spectacles localisés dans le secteur A est de 500.- Frs (art. 26 RLTour). Le montant de la taxe de base est modulé en fonction de la taille de l'entreprise ou de la succursale concernée. Ainsi, pour une entreprise occupant 1 à 5 personnes, le coefficient est de 0,5 (art. 27 RLTour).

4. De jurisprudence constante, le Tribunal administratif est habilité à revoir, à titre préjudiciel et à l'occasion de l'examen d'un cas concret, la conformité des normes de droit cantonal au droit fédéral (R. ZIMMERMANN, L'évolution récente du contrôle préjudiciel de la constitutionnalité des lois en droit genevois, RDAF, 1988, pp. 1 ss). En particulier, il vérifie si la norme cantonale respecte l'article 4 de la

constitution fédérale (Cst. féd.), tant sous l'angle de l'égalité de traitement que sous l'angle de l'arbitraire (R. ZIMMERMANN, Le contrôle préjudiciel en droit fédéral et dans les cantons suisses, 1987, p. 223; ATA du 28 août 1991 en la cause R.).

5. a. Selon le principe de la légalité, des contributions ne peuvent être prélevées que si une loi formelle le prévoit. Celle-ci doit se prononcer au moins sur le contribuable, l'assiette et les principes de calcul du taux de l'impôt. Pour le reste, une délégation à l'exécutif est possible (ATF 112 Ia 44).

b. En l'espèce, la taxe d'encouragement au tourisme est prévue dans la LTour. L'article 25 LTour délègue au Conseil d'Etat la faculté de fixer les taux, en arrêtant un seuil minimum et un plafond maximum et en énumérant les critères à prendre en considération. Dans ces conditions, la taxe d'encouragement au tourisme respecte le principe de la légalité.

6. a. Dans une jurisprudence récente, le Tribunal administratif a constaté que la taxe d'encouragement au tourisme devait être qualifiée de taxe causale et plus particulièrement de charge de préférence; celle-ci est en effet définie comme la participation aux frais d'une installation déterminée réalisée par une corporation publique dans l'intérêt général, et qui est mise à la charge des personnes ou groupes de personnes auxquels cette installation procure des avantages économiques particuliers : selon la LTour, la taxe d'encouragement au tourisme n'est prévue, comme sa dénomination l'indique, qu'auprès de certains contribuables qui sont considérés comme des bénéficiaires particuliers (directs ou indirects) du tourisme; en contrepartie, le produit des taxes de tourisme est affecté à l'encouragement et à la promotion du tourisme pour Genève (art. 18 LTour; ATA du 30 mai 1995 en la cause B.).

b. La justification des charges de préférence réside principalement dans la volonté d'assurer entre les citoyens une répartition équitable des charges incombant à la collectivité. La ratio legis de ce type de contribution consiste à éviter qu'un petit nombre de citoyens ne retirent un avantage qui paraisse immérité des dépenses faites par la collectivité avec l'argent de tous les contribuables. Ainsi, lorsque les mesures prises par la collectivité créent pour des particuliers ou pour certains groupes de personnes des avantages économiques ou des possibilités d'utilisation bien supérieurs à la moyenne, il convient d'éviter que leur

financement ne s'effectue exclusivement au moyen des recettes générales provenant des impôts et de reporter les coûts principalement auprès de ceux des contribuables qui retirent de l'activité étatique un profit bien plus élevé que les autres. Cette répartition répond aux exigences générales posées par le principe de l'égalité de traitement et, plus spécialement, par celui de l'égalité des charges (Lastengleicheit) entre citoyens, qui en découle (M.-O. BUFFAT, Les taxes liées à la propriété foncière en particulier dans le canton de Vaud, 1989, p. 41).

7. Le recourant ne s'oppose pas au principe d'une taxe d'encouragement au tourisme, mais remarque qu'il n'est pas bénéficiaire du tourisme, en raison du type d'activité qui est la sienne.

8. Les cantons ont une très grande liberté pour déterminer les méthodes d'imposition, les cas d'imposition, les taux, les contribuables, l'assiette et, de façon générale, les modalités des impôts (ATF 100 Ia 14, B. KNAPP, op. cit. p. 578). Le législateur ne doit cependant pas tomber dans l'arbitraire en prévoyant des solutions ne reposant sur aucun motif sérieux n'ayant ni sens ni but ou encore utilisant des critères non fondés pour traiter de façon différente des choses égales et de façon égale des choses différentes (B. KNAPP, op. cit. p. 578).

9. D'une manière générale, le système de la taxe d'encouragement au tourisme n'a pas suscité de débats particuliers au sein de la commission chargée d'étudier le projet de loi sur le tourisme du Conseil d'Etat (Mémorial des séances du Grand Conseil 1993 vol III p. 3514). Lors de la présentation du projet de loi, il a été relevé que "les tâches liées notamment à l'animation ainsi qu'à la promotion touristique sont, dans notre canton, assumées par l'office du tourisme de Genève (OTG). En 1992, le budget de l'OTG s'élevait à environ 4.500'000.- Frs. Il est essentiellement financé par les contributions volontaires que les hôteliers versent au Fonds du tourisme et, dans une mesure plus modeste, par des prestations en espèce et en nature de la Ville, ainsi que de l'Etat de Genève" (Mémorial, op. cit. p. 3505). Le projet de loi élabore un système auquel contribuent tous les bénéficiaires directs et indirects des retombées liées au tourisme. Ce projet réalise ainsi une meilleure solidarité aussi bien entre les secteurs publics et privés qu'au sein même du secteur privé afin que Genève puisse bénéficier :

- du développement d'un réseau d'information et d'accueil performant pouvant renseigner utilement les hôtes,

- du renforcement de la promotion touristique,
- d'une collaboration régionale,
- d'un renforcement du tourisme d'affaires,
- d'un renforcement du tourisme de loisirs (Mémorial, op. cit. p. 3505 et 3506).

10. L'avantage particulier dont l'administré bénéficie, en contrepartie de la charge de préférence, peut être simplement potentiel (par ex : construction de trottoirs devant une maison particulière). Il s'agit là d'une application, a contrario, du principe de l'égalité devant les charges publiques (B. KNAPP, op. cit. p. 575). Il n'est ainsi pas nécessaire que l'Etat prouve de façon précise que l'administré qui supporte la charge de préférence, bénéficie effectivement d'un avantage particulier. Si la charge de préférence doit correspondre aux avantages économiques et juridiques objectifs dont le contribuable bénéficie et à son intérêt à l'acte étatique (ATF 111 Ia 326), une estimation forfaitaire de cet intérêt est néanmoins admissible, à condition de ne pas être arbitraire (B. KNAPP, po. cit. p. 583). Des différences de fait peu importantes ne doivent pas nécessairement se traduire par des règles de droit différentes. Le législateur n'est pas tenu de se soucier de particularités négligeables.

Ainsi, l'article 4 de la Cst. féd. ne s'oppose pas à un certain schématisme dans les solutions légales; un recours à des critères abstraits, fondés sur des moyennes et aisément applicables, se concilie avec la Constitution, s'il ne heurte pas le sens de l'équité (ATF 111 Ia 324; 109 Ia 325; M.-O. BUFFAT, po. cit. p. 71). La doctrine admet même que les exigences pratiques puissent contraindre l'Etat à des inégalités de traitement, si le respect de l'égalité dépasse les possibilités de l'administration (X. OBERSON, op. cit. p 200).

11. Dans le cas d'espèce, il suffit pour examiner si la LTour repose sur des motifs raisonnables, de considérer que la fondation pour le tourisme et l'office du tourisme utilisent effectivement les produits de la taxe d'encouragement au tourisme afin de promouvoir le tourisme dans le canton de Genève (art. 4 LTour). Il n'apparaît pas possible, au vu des exigences de la pratique, de prouver précisément, d'une part que la promotion touristique a entraîné au cours d'une année déterminée un afflux plus important de touristes et, d'autre part, que chaque commerce a effectivement bénéficié, au cours de cette même année de référence, de la visite de touristes-acheteurs.

Il est ainsi admissible de considérer que, d'une manière générale, la promotion touristique entraîne une fréquentation plus grande de touristes dans le canton de Genève et que les commerces et les services en général retirent un avantage économique direct de cette fréquentation (ATA du 8 novembre 1994 en les causes R., A. et V.; du 20 décembre 1994 en la cause M.; du 14 mars 1995 en la cause E.)

12. L'énumération des activités économiques prévues à l'article 26 alinéa 2 RLTour tient compte de l'esprit de la loi, élaborée en fonction de l'importance des retombées du tourisme pour les différentes catégories professionnelles assujetties. A cet égard, il est clair que l'activité d'organisateur de spectacles bénéficie du tourisme, que celui-ci soit un tourisme d'affaires ou non, et cela dans une proportion qu'il est difficile de chiffrer. Rien ne prouve en tout cas que lesdits spectacles seraient fréquentés par une clientèle locale uniquement.

M. Y. est donc soumis à cette taxe, laquelle poursuit un but différent de celle sur le droit des pauvres, comme expliqué ci-dessus.

Cette taxe sur le tourisme est due pour l'activité qu'il déploie à titre indépendant et non pour celle qu'il exerce comme salarié de la SA du Grand Casino. Enfin, le fait que M. Y. s'acquitte lui-même de la taxe de séjour sur les nuitées des artistes qu'il fait venir ne le dispense pas de la taxe sur le tourisme.

Quant à la concurrence qu'il dénonce et dont il serait victime de la part de l'Office du tourisme ou du Comité des fêtes de Genève, elle n'est pas pertinente; même avérée, cette concurrence ne pourrait être prise en considération dans le cadre du présent litige, car l'Office du Tourisme s'occupe de promouvoir l'image de Genève tout au long de l'année pour inciter les touristes à fréquenter cette ville et son activité ne peut donc être réduite à celle dénoncée par le recourant.

Enfin, l'inégalité de traitement alléguée par M. Y., par rapport aux organisateurs de spectacles qui n'ont pas de bureau à Genève, doit être écartée : les situations comparées sont différentes, précisément car le siège de ces officines n'est pas à Genève. Or, pour qu'une inégalité de traitement puisse être admise, encore faut-il que ce qui est semblable ne soit pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne soit pas traité de manière différente. Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié

se rapporte à une situation de fait importante. La question de savoir si une distinction juridique repose sur un motif raisonnable peut recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions, idéologies et situations du moment (ATF 118 Ia 3).

13. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté et un émolument de 250.- Frs sera mis à la charge du recourant, qui succombe.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 juin 1995 par Monsieur J. Y. contre la décision de l'administration fiscale cantonale du 3 mai 1995;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de 250.- Frs;

communique le présent arrêt à Me Pierre Rumo, avocat du recourant ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bonnefemme-Hurni, présidente,
MM. Tanquerel, Schucani, Grandjean, Mme Bovy,
juges.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste : la présidente :

V. Montani E. Bonnefemme-Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le p.o. la greffière :

Mme J. Rossier-Ischi