

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3915/2023 TAXE

JTAPI/629/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 24 juin 2024

dans la cause

A _____ SA, représentée par BOITELLE TAX SARL, avec élection de domicile

contre

VILLE DE LANCY, représenté par Me Steve ALDER, avocat, avec élection de domicile

EN FAIT

1. Le litige concerne la taxe professionnelle communale réclamée à A_____ SA (ci-après : la société). Depuis le _____ 2022, son siège se trouve à C_____ [GE]. Auparavant, il se situait à Genève. Son but consiste à fournir des services juridiques par des avocats.
2. Dans sa déclaration fiscale pour la TPC du 29 septembre 2022, la société a indiqué « Étude d'avocats » dans la rubrique « nature exacte de l'activité déployée ».
3. Le 25 avril 2023, la Ville de Genève a notifié à la société un bordereau de taxation définitive 2022 portant sur une durée d'activité d'un mois et vingt-deux jours.

Ce faisant, 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.

4. Le 16 mai 2023, la Ville 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.
5. Le 16 juin 2023, la société a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux émis par la Ville 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. Par ailleurs, la base imposable soumise à la TPC et celle soumise à la TVA étaient 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 entrait dans le champ d'application de cette loi. Elle ne constituait pas un impôt direct pouvant survivre à l'harmonisation. En effet, 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.

6. Par décision du 24 octobre 2023, la Ville 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 la recourante 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 trente 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.

7. Le même jour, la Ville de Genève a rejeté la réclamation que la société avait élevée le 25 mai précédent contre les bordereaux des années 2020 et 2021, pour les mêmes motifs que ceux exposés dans la décision rendue par la Ville de Lancy.
8. Par acte du 23 novembre 2023, la société, sous la plume de son conseil, a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant à l'annulation de la décision du 24 octobre précédent, 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), le tout sous suite de dépens. Ce recours a été ouvert sous le numéro de cause A/3915/2023.

En refusant de se prononcer sur la constitutionnalité de la TPC, l'autorité intimée avait commis un déni de justice. La décision attaquée devait être annulée pour ce motif.

En outre, la décision attaquée était anticonstitutionnelle et ce, pour trois motifs.

Premièrement, 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. En d'autres termes, il en résultait une double imposition de son chiffre d'affaires.

Deuxièmement, 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 correspondait 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.

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

9. Le 23 novembre 2023, la société a également recouru devant le tribunal à l'encontre de la décision de la Ville de Genève, datée du 24 octobre précédent. Ce recours a été ouvert sous le numéro de procédure A/3917/2023.
10. Par décision du 11 décembre 2023 (DITAI/552/2023), le tribunal a suspendu, d'entente entre les parties, l'instruction de la procédure A/3917/2023.
11. Dans ses observations du 29 janvier 2024, la Ville 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 supporté par la recourante – 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.

12. Par réplique du 22 février 2024, 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.-.

13. Par pli du 18 mars 2024, la Ville de Lancy a informé le tribunal qu'elle renonçait à dupliquer.
14. Le contenu des pièces et des arguments des parties sera repris, ci-après, dans la mesure utile.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation en matière de TPC (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 315 al. 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05 et art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc.
3. Dans un premier grief d'ordre procédural, la recourante soutient que l'autorité intimée a commis un déni de justice en ne se prononçant pas sur la question de l'anticonstitutionnalité de la TPC, qu'elle a soulevée au stade de sa réclamation.
4. Une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel lorsqu'elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 139 IV 179 consid. 2.2).

Dans ce cas, une réparation devant l'instance de recours est possible si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2), comme c'est le cas du tribunal, qui a les mêmes compétences que la Ville de Lancy dans la procédure de taxation.

5. En l'espèce, quoi qu'en pense la recourante, dans la décision attaquée, l'autorité intimée s'est penchée sur la problématique de la constitutionnalité de la TPC et y a répondu – certes succinctement – par l'affirmative, en se fondant sur la jurisprudence du Tribunal fédéral. Dès lors, aucun déni de justice ne peut lui être reproché.
6. Dans un second grief, la contribuable soutient que la TPC n'est pas conforme à l'art. 134 Cst.

7. Les objets que la législation fédérale soumet à la taxe sur la valeur ajoutée, à des impôts à la consommation spéciaux, au droit de timbre ou à l'impôt anticipé ou qu'elle déclare exonérés ne peuvent être soumis par les cantons et les communes à un impôt du même genre (art. 134 Cst.).

8. La jurisprudence (ATA/967/2023 du 5 septembre 2023 consid. 4 ; ATA/717/2011 du 22 novembre 2011 consid. 3 ; RDAF 1987 p. 363 ; RDAF 1982 pp. 408 et 410 ; RDAF 1980 p. 107) a confirmé à maintes reprises la constitutionnalité de la TPC, qu'elle a qualifiée d'impôt spécial prélevé à titre complémentaire. Cette taxe n'est pas semblable à l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires (actuellement : la TVA).

La TPC n'est ainsi pas prohibée par l'art. 134 Cst. (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^{ème} éd., 2021, § 13, n. 87-88, p. 374).

9. En l'espèce, l'opinion de la recourante selon laquelle la TPC ne respecterait pas l'art. 134 Cst. ne peut être suivie. En effet, ce point de vue contrevient clairement à plusieurs jurisprudences, jamais remises en cause. Le fait que la TPC ait été supprimée à compter du 1^{er} janvier 2024 – soit postérieurement aux années litigieuses – ne saurait conduire à une autre solution, dès lors que l'abrogation des dispositions légales pertinentes n'a produit aucun effet rétroactif.

Ce grief sera rejeté.

10. La recourante soutient que la TPC n'est pas conforme au principe de l'imposition selon la capacité contributive.

11. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. D'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1).

12. En matière de TPC, les périodes de taxation et de calcul sont de deux ans chacune. La période de taxation comprend une année de révision et une année de reconduction. La taxe est établie en année de révision, sur la moyenne annuelle des éléments ressortant de la période de calcul. Elle est reconduite l'année suivante pour le même montant (art. 310 al. 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 LCP - D 3 05).

L'imposition de la TPC se fait donc normalement selon le système *praenumerando* (ATA/967/2023 du 5 septembre 2023 consid. 5.4).

13. En l'espèce, la recourante rappelle que les montants de la TPC qui lui ont été facturés en 2022 et 2023 totalisent CHF 51'440.- ; ils se fondent sur le chiffre des affaires qu'elle a réalisé en 2020 et 2021. Au cours de ces deux années, elle a été soumise à un impôt sur le bénéfice et le capital (ICC et IFD) se chiffrant à

respectivement CHF 10'460.- et à CHF 11'555.-. Ainsi, en prenant en compte la TPC, ainsi que l'impôt sur le bénéfice et le capital, elle supporte une imposition s'élevant à 54 % de son rendement en 2020 et à 61 % en 2021.

Afin de démontrer que la TPC viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive au cours des années 2020 et 2021, la recourante additionne le montant de TPC susmentionné et l'ICC/IFD 2020, respectivement 2021. Elle rapporte ce total au rendement de ces deux exercices. Or, en application du système de taxation *postnumerando* annuelle (art. 80 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 31 al. 1 LHID), la période fiscale et la période de calcul de l'impôt sur le bénéfice et le capital 2020, respectivement 2021, coïncident.

Au contraire, la TPC connaît une méthode de taxation *praenumerando* bisannuelle, ce qui signifie que le chiffre des affaires des années 2020 et 2021, période de calcul, sert à déterminer le montant de la TPC due par la société en 2022 et en 2023, ici en cause.

Le calcul effectué par la recourante ne démontre en rien que la TPC violerait sa capacité contributive, dès lors que l'ICC/IFD 2020, respectivement 2021 ne grève pas sa capacité économique au cours de la même période fiscale que ne le fait la TPC. En d'autres termes, elle ne peut rien déduire d'une addition de montant d'impôts qui se rapportent à des années de taxation différentes.

Partant, le grief doit être rejeté.

14. Troisièmement, la recourante se prévaut d'une violation du principe d'égalité de traitement.
15. Aux termes de l'art. 8 al. 1 Cst., tous les êtres humains sont égaux devant la loi. Une décision ou un arrêté viole cette garantie lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il y a notamment inégalité de traitement lorsque l'État accorde un privilège ou une prestation à une personne, mais les dénie à une autre qui se trouve dans une situation comparable (ATF 140 I 201 consid. 6.5.1).

Le principe de la légalité de l'activité administrative (art. 5 al. 1 Cst.) prévaut en principe sur celui de l'égalité de traitement. L'administré ne peut ainsi, en règle générale, pas se prétendre victime d'une inégalité de traitement lorsque la loi est correctement appliquée à son cas (ATF 139 II 49 consid. 7.1).

16. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. D'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la

couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1).

17. En l'espèce, la recourante soutient qu'une partie importante de son chiffre d'affaires s'assimile à l'activité exercée par de grandes fiduciaires de la place. Or, celui-ci n'est taxé qu'au taux de 0.9 %, au lieu de 6 % pour les avocats. Elle s'estime ainsi victime d'une inégalité de traitement avec ces entreprises.

L'autorité intimée ne partage pas son point de vue. Le fait qu'une partie de ses activités puissent être attribuées au groupe n° 46 n'a pas pour conséquence de la faire changer de groupe.

18. La société ne peut être suivie dans son raisonnement.

Dans sa déclaration fiscale pour la TPC du 29 septembre 2022, la société a indiqué « Étude d'avocats » dans la rubrique « nature exacte de l'activité déployée ». Par ailleurs, il ne ressort pas de ladite déclaration, ni des comptes 2022, ni de l'annexe aux comptes, qu'une part de l'activité de l'intéressée pourrait être assimilée à celle d'une fiduciaire. Il découle encore moins de ces documents, à combien s'élèverait le chiffre des affaires qui proviendrait de cette activité, à supposer qu'elle existe. La recourante n'a dès lors pas établi qu'elle exerçait une activité qui s'apparenterait à celle d'une fiduciaire. Il n'y a dès lors pas lieu de se demander si celle-ci pourrait être imposée selon le coefficient du groupe professionnel n° 46. Partant, le grief tiré d'une violation du principe d'égalité de traitement n'est pas fondé.

19. Enfin, dans sa réplique, la société demande d'être taxée au taux d'imposition minimum de 2 %.

20. Elle se fonde sur le rapport de la commission fiscale chargée de rédiger un contreprojet à l'initiative populaire cantonale 183 « Initiative populaire pour l'abolition de TPC (IN 183-C – PL 13293). Il y a notamment été évoqué (p. 23 et 24) l'introduction d'un impôt minimum sur le chiffre d'affaires, qui serait imputé sur les impôts cantonaux et communaux sur le bénéfice et le capital et dont le taux devait se monter à 2 %.

21. En l'espèce, la recourante ne peut être suivie. En effet, le taux d'imposition qu'elle souhaite voir appliquer à son chiffre des affaires ne trouve aucun ancrage dans la LCP, ni dans le RDLCP. L'impôt minimum sur le chiffre d'affaires, évoqué dans le susdit rapport, n'est même jamais entré en vigueur. Dès lors, donner suite à la conclusion de la société consacrerait une violation du principe de la légalité.

22. Ne reposant sur aucun motif valable, le recours doit être rejeté.

23. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 23 novembre 2023 par A_____ SA contre la décision sur réclamation de la Ville de Lancy du 24 octobre 2023 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge de A_____ SA un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :
La présidente
Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière