

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4136/2010-TAXE

ATA/239/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 avril 2011

1^{ère} section

dans la cause

G_____ S.A.

représentée par Me Pierre Martin-Achard, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE - SERVICE DES TAXES SUR LE
TOURISME**

EN FAIT

1. G_____ S.A. (ci-après : G_____) est une société anonyme dont le siège est à Genève. Elle a pour but l'exploitation, dans cette ville, d'une clinique gérée selon les principes et l'éthique de la médecine privée libérale et destinée au traitement de toutes espèces d'affections chirurgicales médicales, à l'exception des affections mentales.
2. Le 8 juillet 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) s'est adressée à G_____. Cette dernière devait remplir et restituer les déclarations concernant la taxe de promotion du tourisme pour les années 2007, 2008 et 2009.
3. Le 31 août 2009, G_____ a retourné les formulaires en question. Elle allait prochainement transmettre à l'AFC un courrier, car elle considérait ne pas être assujettie à la loi sur le tourisme du 24 juin 1993 (LTour - I 1 60), ne bénéficiant aucunement des retombées directes ou indirectes du tourisme.
4. Le 21 septembre 2009, G_____ s'est déterminée. Les patients de l'établissement provenaient essentiellement de Genève ou de la région genevoise, soit du bassin lémanique et de la proche région frontalière. Les patients étaient, en règle générale, au bénéfice d'une assurance-maladie de base et complémentaire suisse ou d'une assurance d'organisation internationale dont le siège était à Genève. G_____ accueillait des patients étrangers qui venaient pour être soignés et non des touristes. En effet, les hôtes et touristes de passage n'utilisaient pas les soins de l'établissement, même si certaines rares exceptions ne pouvaient être exclues. Elle jouissait d'une excellente réputation et s'efforçait d'être connue à l'étranger et de faire connaître les médecins qui y exerçaient leur art.

G_____ ne bénéficiait pas des retombées du tourisme. Même si tel était le cas, le montant de la taxe contrevenait à la jurisprudence du Tribunal fédéral.
5. Le 23 septembre 2009, l'AFC a maintenu sa position. On pouvait admettre que l'effort de promotion touristique entraînait une fréquentation plus grande des visiteurs extérieurs au canton, notamment pour G_____. Cette dernière n'avait pas prouvé et justifié qu'elle n'entretenait aucune relation commerciale directe ou indirecte avec des personnes résidant hors du canton.

A ce pli étaient annexés les bordereaux de taxe de promotion du tourisme pour les années 2007, 2008 et 2009, d'un montant de CHF 12'000.- chacun.
6. Le 15 octobre 2009, G_____ a saisi l'AFC d'une opposition contre les trois bordereaux précités.

Les patients étrangers qu'elle accueillait ne venaient pas en qualité de touristes mais pour une prise en charge médicale ou hospitalière. Ils ne venaient pas par hasard à Genève, mais en raison des efforts entrepris par G_____ à l'étranger pour se faire connaître. Elle avait d'ailleurs conclu certains contrats de mandat dans ce but, visant particulièrement les personnes de l'ex-Europe de l'Est ou d'Asie.

En 2007, seuls deux patients étrangers s'étaient présentés individuellement alors que l'établissement en avait accueilli plus de 8'000. Elle ne pouvait toutefois communiquer l'identité plus précise de sa patientèle, vu le secret médical.

Quant au fond, le règlement d'application de la loi sur le tourisme du 22 décembre 1993 (RTour - I 1 60.01) faisait fausse route en assimilant les cliniques à des entreprises bénéficiant de retombées directes ou indirectes du tourisme. En prévoyant cela, le règlement sortait du cadre de l'art. 25 LTour.

7. Le 2 novembre 2010, l'AFC a rejeté la réclamation. Le Tribunal fédéral avait déjà confirmé que la clause de délégation législative était admissible. Cette dernière avait d'ailleurs été précisée par une modification de l'art. 25 LTour adoptée par le peuple en 2006.

Dans ce cadre, le règlement prévoyait l'assujettissement des cliniques privées. G_____ admettait elle-même avoir des patients qui venaient de l'extérieur du canton de Genève, ne serait-ce que de la région genevoise ou de la proche région frontalière. Elle n'avait, de plus, pas présenté la preuve libératoire prévue à l'art. 29 al. 4 RTour. Les bordereaux étaient dès lors maintenus.

8. Le 2 décembre 2010, G_____ a recouru auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de Justice (ci-après : la chambre administrative), contre la décision sur opposition du 2 novembre 2010.

Le principe de la légalité et celui de la séparation des pouvoirs étaient violés, dans la mesure où l'art. 26 al. 3 ch. 51 RTour dépassait le cadre de la délégation de l'art. 25 LTour.

Les personnes résidant à Genève ou dans la région et travaillant à Genève ne pouvaient être considérées comme des touristes. Les clients étrangers qui venaient s'y faire soigner se rendaient à Genève dans ce but et non pas dans un but d'agrément, de loisirs ou d'affaires. G_____ ne disposait pas d'un service d'urgences qui aurait pu accueillir un touriste malade ou victime d'un accident à Genève.

Le principe de l'interdiction de l'arbitraire était aussi violé, dès lors que le RTour traitait de manière semblable des activités économiques foncièrement différentes.

En dernier lieu, la décision litigieuse violait le principe de l'égalité de traitement, puisque les cliniques privées étaient les seuls fournisseurs de prestations au sens de la loi fédérale sur l'assurance-maladie à être assujettis à la taxe sur le tourisme. Les pharmaciens l'étaient pour autant que leur officine soit localisée dans le secteur A, soit la zone touristique.

9. Le 9 février 2011, l'AFC s'est opposée au recours, reprenant et développant son argumentation antérieure.

Les clients résidant hors du canton de Genève devaient être considérés comme des touristes, fondant déjà l'assujettissement de G_____. Cette dernière n'avait pas démontré qu'elle n'entretenait aucune relation commerciale avec des personnes résidant hors du canton. Elle faisait abstraction du tourisme médical. La jurisprudence de l'ancien Tribunal administratif avait déjà confirmé que les principes développés dans la L_{Tour} et dans le R_{Tour} n'étaient pas arbitraires. Il suffisait que les personnes bénéficient d'un avantage potentiel pour qu'elles puissent être assujetties à une charge de préférence.

Au surplus, la situation des cliniques privées ne pouvait être comparée à celle des médecins, des pharmaciens ou des physiothérapeutes, autres fournisseurs de prestations. Les premières bénéficiaient sans nul doute du tourisme médical du fait de leur infrastructure et de leur renommée, ce qui n'était pas le cas des autres fournisseurs.

10. Le 10 février 2011, le juge délégué a accordé aux parties un délai échéant le 25 février 2011 pour formuler d'éventuelles requêtes d'actes d'instruction complémentaire.

Le 16 février 2011, l'AFC a indiqué qu'elle n'entendait pas solliciter d'autres mesures d'instruction.

G_____ a fait de même, le 24 février 2011. Elle a, au surplus, maintenu ses griefs concernant la violation des principes mentionnés dans son recours.

11. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 dans sa teneur au 31 décembre 2010 - aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).
3. a. Selon les art. 17 al. 1 let. d, 19 et 25 al. 1 L^Tour, il est perçu une taxe de promotion du tourisme auprès des entreprises exerçant une activité économique ou commerciale bénéficiant directement ou indirectement du tourisme.

L'art. 25 al. 2 L^Tour délègue au Conseil d'Etat la compétence de déterminer l'assujettissement et la taxe de base applicables à chaque activité économique, en se fondant sur l'importance des retombées de tourisme et la rentabilité des affaires pour l'activité économique considérée ainsi que sur l'importance touristique du secteur géographique où s'exerce l'activité en question. La taxe de base, qui ne peut être inférieure à CHF 100.- ni supérieure à CHF 5'000.-, doit être pondérée par un coefficient, déterminé par le Conseil d'Etat sur la base du nombre d'employés de l'entreprise concernée. Ce coefficient ne peut excéder six fois la taxe de base (art. 25 al. 3, 4 et 5 L^Tour).

- b. En application de ces dispositions, le Conseil d'Etat a édicté le R^Tour.

L'art. 11 al. 1 R^Tour définit comme étant des entreprises retirant un avantage direct du tourisme celles qui sont en relation d'affaires directes avec des visiteurs extérieurs, que cela soit en leur fournissant des services ou en leur vendant des marchandises.

Les cliniques privées, quel que soit le secteur géographique où elles sont situées, sont astreintes à une taxe de base de CHF 2'000.- (art 26 al. 3 ch. 51 R^Tour). Pour une entreprise dont l'effectif du personnel est de plus de cent personnes, le coefficient de pondération est de six (art. 27 R^Tour).

4. La recourante soutient que le Conseil d'Etat, en adoptant l'art. 26 al. 3 ch. 51 R^Tour et en l'assujettissant ainsi à la taxe sur le tourisme, a dépassé le cadre de la délégation qui lui était octroyée par l'art. 25 L^Tour, violant ainsi le principe de la légalité.
 - a. L'art. 130 de la Constitution de la République et canton de Genève du 24 mai 1847 (Cst-GE ; A 2 00) consacre expressément le principe de la séparation des pouvoirs. Le pouvoir législatif incombe au Grand Conseil (art. 70 Cst-GE). Le Conseil d'Etat est chargé de l'exécution des lois et prend à cet effet les règlements et arrêtés nécessaires (art. 116 Cst-GE). En l'absence de délégation législative

expresse, il ne peut pas poser de nouvelles règles qui restreindraient les droits des administrés ou leur imposeraient des obligations (ATF 128 I 113 consid. 3c p. 121 ; 118 Ia 245 consid. 3b p. 247 ; 115 Ia 277 consid. 7 p. 287 ; P. MOOR, *Droit administratif*, vol. 1, 2^e éd., Berne 1994, p. 251 ss, n. 3.3.3.3) ; ATA/178/2008 du 15 avril 2008 consid. 2b ; ATA/391/2007 du 7 août 2007 consid. 6 ; ATA/501/2005 du 19 juillet 2005 consid. 7).

Les ordonnances législatives de substitution sont le substitut d'une loi au sens formel. Elles peuvent contenir des règles juridiques nouvelles ou règles primaires. L'exécutif qui les édicte ne tire pas sa compétence de la Constitution mais d'un acte formel du législateur, qui se dessaisit de son pouvoir en faveur de l'exécutif. Cette délégation se fait sur la base d'une clause de délégation autorisant expressément l'exécutif à adopter des règles primaires (ATA/178/2008 du 15 avril 2008 consid. 2b ; ATA/501/2005 du 19 juillet 2005 consid. 7). En matière de contribution publique, la validité d'une telle clause est subordonnée à ce qu'elle soit contenue dans une loi au sens formel et qu'elle détermine le sujet, l'objet et les bases de calcul de la contribution (ATF 118 Ia 320 consid. 3b ; ATF 128 I 113 consid. 3c ; 115 Ia 277 consid. 7 ; ATA/391/2007 du 7 août 2007 consid. 6 ; A. AUER/ G. MALINVERNI/M. HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse*, vol. I, 2^e éd., Berne 2006, p. 591, n. 1673).

b. Le Tribunal fédéral a indiqué que, malgré sa formulation générale, l'art. 25 al. 1 L_{Tour} constituait une base légale suffisante répondant aux exigences rappelées ci-dessus (ATF 122 I 61). Depuis le prononcé de cet arrêt, le législateur a modifié et précisé cette disposition, notamment son alinéa 2, afin d'obliger le Conseil d'Etat à tenir compte de la notion de rentabilité des affaires pour fixer le montant de la taxe de base et l'assujettissement à la taxe (MGC 2004-2005/IV A 2052). Cette nouvelle teneur est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2007.

c. L'art. 12 al. 1 R_{Tour} prescrit que toute entreprise qui est en relation d'affaires directe avec des visiteurs extérieurs retire un avantage du tourisme.

L'Organisation mondiale du tourisme et la Commission statistique des Nations Unies définissent le tourisme comme étant « les activités déployées par les personnes au cours de leurs voyages et de leurs séjours dans les lieux situés en dehors de leur environnement habituel pour une période consécutive qui ne dépasse pas une année, à des fins de loisirs, pour affaires ou autres motifs » (cf. *Concepts, Definitions and Classification for Tourism Statistics*, Organisation mondiale du tourisme, Madrid 1995, p. 12), soit, d'une part, les voyages personnels ayant pour buts les loisirs, la détente et les vacances, les visites à des parents et amis, l'éducation et formation, la santé et soins médicaux, la religion et les pèlerinages, le « shopping », le transit ou d'autres motifs et, d'autre part, les voyages d'affaires pour motifs professionnels (*Ibid*, p. 49 ad n° 169).

La catégorie « santé et soins médicaux » comprend tous les traitements médicaux suivis en dehors de l'environnement habituel, par exemple ceux reçus dans des hôpitaux, cliniques, maisons de convalescence et, plus généralement, tous les voyages de santé dans des lieux spécialisés destinés à prodiguer des traitements médicaux, des conseils concernant la santé, de la chirurgie esthétique, de la thalassothérapie, des cures thermales ou toute utilisation d'installations et de services médicaux, pour autant que le séjour dure moins d'une année (*Ibid*, p. 50 ad n° 174 ; Recommandations internationales 2008 sur les statistiques du tourisme, Organisation des Nations unies et Organisation mondiale du tourisme, New-York 2010, p. 24 ss., par. 3.14 à 3.17).

Au vu de ce qui précède, c'est en vain que G_____ conteste que ses patients étrangers ne sont pas des touristes. En conséquence, le Conseil d'Etat, en édictant l'art. 26 al. 3 ch. 51 RTour et en soumettant les cliniques privées à la taxe sur le tourisme, a respecté la délégation que le législateur lui a accordée par l'art. 25 LTour. Le principe de la légalité n'a dès lors pas été violé.

5. G_____ soutient que le RTour, en prévoyant une taxe sur le tourisme identique pour les cliniques privées et les bureaux de change, les magasins de souvenirs, les tour-opérateurs et organisations d'excursions, les organisations d'exposition, de congrès et de salons ainsi que les magasins situés dans des hôtels, serait arbitraire car il traite de manière semblable des activités économiques foncièrement différentes.

En outre, le fait que les cliniques privées soient les seuls fournisseurs de prestations médicales à être assujettis à la taxe sur le tourisme quelle que soit leur situation géographique violerait le principe de l'égalité de traitement.

a. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de faits 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 131 I 1 consid. 4.2 p. 6/7 ; 129 I 346 consid. 6 p. 357 ss ; 129 I 113 consid. 5.1 p. 125 ; V. MARTENET, Géométrie de l'égalité, Zurich-Bâle-Genève 2003, p. 260 ss).

b. Dans une jurisprudence bien établie, la chambre de céans a qualifié la taxe de promotion du tourisme de charge de préférence. Elle a rappelé que l'avantage particulier dont l'administré bénéficie, en contrepartie de la charge de préférence,

peut être simplement potentiel. 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, une estimation forfaitaire de cet intérêt est néanmoins admissible, à condition de ne pas être arbitraire. Il suffit donc, pour examiner si la L'Tour repose sur des motifs raisonnables, de considérer que la fondation pour le tourisme et l'office du tourisme utilisent effectivement les produits des taxes visées à l'art. 17 L'Tour afin de promouvoir le tourisme dans le canton de Genève. Il n'apparaît pas possible, au vu des exigences de la pratique, de prouver précisément que chaque commerce a effectivement bénéficié, au cours de cette même année de référence, de la visite de touristes. 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 retirent un avantage économique direct de cette fréquentation (ATA/500/2009 du 6 octobre 2009 confirmé par ATF 2C_763/2009 du 28 avril 2010 et les références citées).

c. Les principes rappelés ci-dessus ne s'opposent pas à un certain schématisme dans les solutions légales ; un recours à des critères abstraits se conciliant avec la constitution s'il ne heurte pas le sens de l'équité (ATF 111 Ia 324; 109 I a 325 ; M.-O. BUFFAT, Les taxes liées à la propriété foncière en particulier dans le canton de Vaud, 1989, 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, Les taxes d'orientation, 1991 p. 200). Ce schématisme est aussi admissible en matière de taxe sur le tourisme (ATA/216/1997 du 8 avril 1997).

6. a. L'énumération de l'art. 26 R'Tour, qui fixe une taxe de base de CHF 2'000.- pour les cliniques privées et pour les autres catégories d'entreprises auxquelles G_____ se compare, doit tenir compte, en application de l'art. 25 al. 2 L'Tour, de l'importance des retombées du tourisme et de la rentabilité des affaires pour l'activité économique considérée et de l'importance du secteur géographique.

Pour justifier sa position, la recourante se limite à affirmer que, contrairement aux autres catégories qu'elle mentionne, ses clients ne se rendent pas chez elle du fait de la promotion assurée par la fondation pour le tourisme et Genève tourisme, mais en raison de ses compétences propres. Cette spécificité n'apparaît toutefois pas déterminante, dès lors qu'il est évident que la promotion faite par les organes précités rend le canton de Genève attrayant et que cette démarche a aussi des effets - mêmes difficiles à quantifier - sur la clientèle étrangère de la recourante. Sa situation à cet égard n'est pas différente par exemple de celle des banques, que les clients choisissent pour la qualité de leur service propre, ou encore de celle des sociétés de vente aux enchères, pour lesquelles la promotion touristique genevoise a un effet certain, mais subsidiaire, aux attraits que leur propre activité présente.

b. En revanche, la situation des autres fournisseurs de prestations médicales ne peut être comparée à G_____. Ces derniers n'ont à l'évidence pas développé de campagne de publicité propre à l'étranger, à laquelle les activités des organes cantonaux créés par la LTour pourraient s'ajouter. De plus, G_____ offre des services hôteliers de grande qualité et permet ainsi un séjour à Genève, ce qui n'est pas le cas d'un pharmacien, d'un physiothérapeute ou d'un médecin ayant uniquement un cabinet privé.

7. Il ressort de ce qui précède qu'en assujettissant les cliniques privées à la taxe de promotion touristique, le RTour reste dans le cadre de la délégation prévue à l'art. 25 LTour. Il n'y a pas d'inégalité de traitement avec les autres catégories assujetties à une taxe similaire à celle de G_____, ni avec les autres fournisseurs de prestations.

Dès lors, le recours sera rejeté. Un émoulement de procédure de CHF 1'500.- sera mis à la charge de G_____, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 décembre 2010 par G_____ S.A. contre la décision du 2 novembre 2010 de l'administration fiscale cantonale, service des taxes sur le tourisme ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de G_____ S.A. un émoulement de CHF 1'500.- ;

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, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Pierre Martin-Achard, avocat de la recourante ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale, service des taxes sur le tourisme.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :