

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/652/2012-ICC

ATA/339/2014

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 13 mai 2014**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**A\_\_\_\_\_ SA**

représentée par Berney et Associés SA Société Fiduciaire, mandataire

contre

**VILLE DE GENÈVE, TAXE PROFESSIONNELLE COMMUNALE**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
22 avril 2013 (JTAPI/484/2013)**

---

## EN FAIT

1) A\_\_\_\_\_ SA (ci-après : A\_\_\_\_\_ SA ou la société) est une société inscrite depuis le \_\_\_\_\_ 2008 au registre du commerce du canton de Genève. Son but est la prise, l'administration et la gestion de participations dans toutes sociétés et entreprises, particulièrement dans le domaine de l'immobilier. Elle a son siège à Genève, \_\_\_\_\_.

2) Le 25 février 2011, le service de la taxe professionnelle communale de la Ville de Genève (ci-après : le STPC) a procédé à sa taxation définitive pour les années 2009 et 2010, à une taxation reconduite pour l'année 2011, et fixé la taxe professionnelle communale (ci-après : la TPC) à CHF 2'350.- par année (taxe nette, hors frais de CHF 30.- pour l'octroi d'un délai).

Le chiffre d'affaires retenu pour l'année 2008 était de CHF 0.- et celui pour 2009 de CHF 736'721.-. Annualisé, le chiffre d'affaires pour la période du 23 mai 2008 au 31 décembre 2009 s'élevait à CHF 456'595.- en moyenne par année.

3) Le 21 mars 2011, A\_\_\_\_\_ SA a formé réclamation contre les taxations précitées auprès de la commission de réclamation en matière de taxe professionnelle communale de la Ville de Genève (ci-après : la commission).

Elle avait enregistré en 2009 un produit exceptionnel, par définition non récurrent. Qu'il soit utilisé pour la taxation définitive 2010 et sa reconduction en 2011 était conforme au droit. En revanche, l'utiliser pour déterminer la taxe professionnelle communale 2009 était arbitraire et contrevenait à l'imposition selon la capacité contributive. Sa taxation 2009 devait donc être dégrevée de ce produit exceptionnel et ramenée à zéro.

4) Par décision du 19 décembre 2011, la commission a rejeté la réclamation.

Cette dernière ne portait que sur les éléments à prendre en considération dans le cadre d'un début d'assujettissement, les chiffres n'étant en eux-mêmes pas contestés, mais seulement leur répartition sur trois périodes fiscales. L'autorité de taxation avait tenu compte du produit de 2009 pour la détermination des taxes dues pour 2009, 2010 et 2011. Sa décision était en tous points conforme aux art. 301 al. 1 et 310A al. 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), dont A\_\_\_\_\_ SA ne contestait pas l'application.

5) Le 19 janvier 2012, A\_\_\_\_\_ SA a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à l'annulation de la taxation 2009 et à ce qu'il soit constaté que la commission ne s'était pas prononcée sur le fond du litige.

L'art. 310A LCP visait à l'obtention d'un chiffre d'affaires « lisse » pour l'extension de celui-ci à toute la période fiscale, le calcul devant ainsi correspondre à la capacité contributive du contribuable. Elle ne contestait pas l'annualisation du chiffre d'affaires dans son principe, mais le fait que cette méthode soit appliquée également aux éléments isolés, ponctuels, de nature extraordinaire. A titre de comparaison, lorsqu'en matière d'impôts directs on annualisait le revenu d'un contribuable, on extrayait tout d'abord les éléments extraordinaires tels que les dividendes, puis on annualisait le revenu récurrent, avant de réincorporer les dividendes. La jurisprudence en la matière était constante et abondante. La décision contestée ne répondait pas à sa réclamation, la commission se bornant à répéter la LCP. Pour le surplus, A\_\_\_\_\_ SA persistait dans les termes de sa réclamation.

- 6) Dans sa réponse du 1<sup>er</sup> juin 2012, le STPC a conclu au rejet du recours.

A\_\_\_\_\_ SA ne contestait pas les chiffres retenus par le STPC. Le premier exercice comptable de la société s'étendait du 23 mai au 31 décembre 2008, soit sept mois et huit jours. Un bordereau de taxation définitive 2008 avait été notifié à la contribuable pour un montant de CHF 0.-. L'autorité de taxation s'était ensuite basée sur la moyenne des éléments déclarés en 2008 et 2009 après annualisation pour établir les bordereaux 2009, 2010 et 2011, conformément à ce que prévoyait la jurisprudence. La nature des éléments pris en compte importait peu, dès lors qu'aucune exception légale ne permettait de déroger au principe prévu par l'art. 310A al. 1 LCP.

Les revenus dont l'imposition était contestée ne pouvaient être considérés comme étant de nature exceptionnelle pour une société dont le but était la prise, l'administration et la gestion de participations dans toutes sociétés ou entreprises, en particulier dans le domaine immobilier. Ce type de sociétés conservait souvent ses investissements et ses placements durant de nombreuses années avant de les aliéner. En conséquence, le fait que les revenus issus de l'aliénation de tels actifs n'aient pas été réguliers n'impliquait pas pour autant qu'ils fussent exceptionnels. Preuve en était la présence de trois autres biens immobiliers à l'actif de la recourante au 31 décembre 2009. La comparaison avec les impôts directs ne pouvait être effectuée en matière de TPC. Cela était particulièrement vrai s'agissant des problématiques liées au début de l'assujettissement, tant les systèmes régissant les différents impôts (postnumerando pour les impôts directs et praenumerando bisannuel pour la TPC) étaient différents.

- 7) Le 22 avril 2013, le TAPI a rejeté le recours. En se basant sur la moyenne des éléments déclarés en 2008 et 2009 après annualisation pour établir les bordereaux de taxation 2009 et 2010, le STPC avait procédé conformément à la jurisprudence de l'ancienne commission cantonale de recours en matière d'impôt.

Pour la taxation de l'année 2011, il convenait de se référer à la moyenne des éléments imposables afférents aux exercices commerciaux 2009 et 2010.

Reprenant l'argumentation du STPC, le TAPI indiquait que les revenus dont l'imposition était contestée ne pouvaient être considérés comme étant de nature exceptionnelle, au vu du but poursuivi par la société. Le fait que les revenus issus de l'aliénation de tels actifs ne soient pas réguliers n'impliquait pas forcément, de par la nature de son activité, qu'ils soient exceptionnels.

Enfin, aucune comparaison ne pouvait être effectuée entre la TPC et les impôts directs, ces derniers étant soumis à une législation distincte, laquelle obéissait à ses propres règles.

- 8) Le 24 mai 2013, la société a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à l'annulation de la taxation 2009 et à ce qu'il soit constaté que le TAPI et la commission ne s'étaient pas prononcés sur le fond.

Le TAPI confondait chiffres et vocabulaire. Le produit enregistré en 2009 avait été exceptionnel non pas quant à sa nature mais quant à son montant. Il n'était pas question du but ou de la nature de la société mais de chiffres. Elle n'avait pas appelé à comparer les lois en matière de TPC et d'impôt direct, mais simplement à faire preuve de bon sens. Si, par exemple, une société réalisait tous les ans un chiffre d'affaires régulier de CHF 1'000'000.-, il était normal que celle-ci doive s'acquitter d'une TPC calculée sur un chiffre d'affaires total sur une période de trois ans de CHF 3'000'000.-. En revanche, si par hypothèse la société enregistrerait deux exercices comptables de CHF 1'000'000.-, puis un revenu exceptionnel supplémentaire de CHF 2'000'000.- lors du troisième exercice comptable, il serait totalement arbitraire sous l'angle de la quotité de l'imposition de calculer sur l'ensemble des trois années une TPC sur un chiffre d'affaires total de CHF 9'000'000.-, alors que le total ne s'élèverait en réalité qu'à CHF 5'000'000.-. Elle ne demandait nullement à ce qu'il soit dérogé à la loi, mais à ce que le calcul respecte sa capacité contributive.

- 9) Le 7 juin 2013, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observation.
- 10) Dans sa réponse du 25 juin 2013, le STPC a conclu au rejet du recours, à la confirmation du jugement du TAPI, et à ce que l'intégralité des frais et émoluments soit mise à la charge de la recourante.

La nature des éléments pris en compte pour l'annualisation des bordereaux 2009, 2010 et 2011 importait peu. La recourante ne citait pas la jurisprudence à laquelle elle se référait. Elle contestait le système de perception *praenumerando* bisannuel, car il lui était défavorable en l'espèce. Sa position aurait été vraisemblablement différente dans la situation inverse, si elle avait enregistré des

revenus bien plus importants en 2012 et 2013 que durant les exercices précédents, et qu'elle quittait le canton de Genève au 31 décembre 2013, puisque ces revenus ne seraient alors jamais appréhendés dans le cadre d'une TPC.

Pour le surplus, elle persistait dans sa précédente argumentation.

- 11) Ce même jour, le juge délégué a transmis la détermination du STPC à la recourante en lui fixant un délai au 5 juillet 2013 pour répliquer, ce qu'elle a fait le 28 juin 2013.

Depuis le début de la procédure, le STPC confondait notion et chiffrage de revenus. Il ne se prononçait pas sur le sujet en cause, raison pour laquelle la recourante s'en remettait à la chambre de céans afin que celle-ci statue sur le fond du problème existant réellement entre les parties.

- 12) Le 12 juillet 2013, le juge délégué a transmis ce courrier à l'intimée et gardé la cause à juger, ce dont les parties ont été informées.

### **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) Le litige porte sur la question de la prise en compte du produit réalisé par la recourante en 2009, dans la période de calcul de la TPC.
- 3) La taxe professionnelle communale a la nature juridique d'un impôt (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.241/2003 du 3 novembre 2004 consid 2.3 et les références citées ; ATA/285/2012 du 8 mai 2012). Elle fait l'objet du titre III de la LCP (art. 301 ss).

Selon le Mémorial du Grand Conseil, elle 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 p. 658).

- 4) En tant qu'impôt, la TPC doit respecter les principes régissant l'imposition, notamment les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la

capacité économique (art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101).

Dans un arrêt du 27 novembre 2009, le Tribunal fédéral a rappelé que le principe de la capacité économique (ou contributive) peut être associé à celui de l'imposition du bénéfice total (Totalgewinn) ou à celui de périodicité. Dans le premier cas, la capacité contributive doit être mesurée sur une période aussi longue que possible, correspondant idéalement à toute la durée de l'exercice d'une activité indépendante, voire à toute l'existence du contribuable (...). En revanche, s'il est associé au principe de périodicité, ce principe constitutionnel veut que l'on mesure la capacité contributive lors de la période fiscale - plus exactement durant la période de calcul, qui se confond avec la période fiscale dans le système postnumerando - et que le contribuable soit imposé sur cette base (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_33/2009 du 27 novembre 2009 consid 3.2).

Le principe de périodicité repose sur la théorie de l'accroissement net du patrimoine, selon laquelle le revenu acquis par un contribuable se compose de tout accroissement de son patrimoine constaté au cours d'une période déterminée. Cette définition du revenu joue un rôle central en droit fiscal suisse, notamment pour l'imposition des entreprises astreintes à tenir une comptabilité. L'importance de la théorie de l'accroissement net du patrimoine s'explique précisément par le fait que le revenu doit servir de mesure de la capacité contributive (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_33/2009 précité consid 3.3 et la jurisprudence et doctrine citées).

En matière de TPC, le principe de la périodicité est ancré à l'art. 310 al. 1 LCP, selon lequel les périodes de taxation et de calcul sont de deux ans chacune. La période de calcul précède la période de taxation. La période de taxation comprend une année de révision et une année de reconduction (let. a). 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 (let. b). Il ressort d'ailleurs du commentaire de cette disposition que c'est la volonté du législateur que de prendre en compte la capacité contributive des contribuables qui a motivé son adoption : « 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 p. 663).

- 5) La TPC est calculée sur la base de coefficients applicables aux chiffres annuels des affaires du contribuable, 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).

S'agissant de la notion de « chiffre des affaires », elle est définie à l'art. 304 al. 1 LCP, aux termes duquel le chiffre des affaires du contribuable est la somme des prestations brutes qu'il a obtenues pour son propre compte et en son nom, en contrepartie de livraisons ou de mise à disposition de marchandises et de biens, ainsi que de services rendus. Sont notamment compris dans le chiffre des affaires (al. 2) :

- a) les prestations obtenues par le contribuable pour des travaux remis en sous-traitance. Est réservée la facturation directe par le sous-traitant aux clients ;
- b) la part de son chiffre d'affaires que le contribuable réalise dans un consortium ou une association temporaire ;
- c) le fermage que le contribuable reçoit lorsqu'une activité exercée dans des locaux lui appartenant est affermée ;
- d) lors de la cessation de l'activité du contribuable, les montants bruts provenant de la liquidation de ses stocks.

En revanche, ne sont pas compris dans le chiffre des affaires, pour autant qu'ils ressortent clairement de la comptabilité (al. 3) :

- a) les rabais et escomptes accordés aux clients ;
- b) les impôts à la consommation, tels que la TVA, les taxes à l'importation sur les carburants et les combustibles, les impôts spéciaux sur les boissons et sur le tabac, ainsi que le droit des pauvres ;
- c) les droits de douane ;
- d) les émoluments administratifs, pour autant qu'ils constituent des frais directs d'exploitation ;
- e) les bénéfices en capital, sauf s'ils constituent le produit d'une activité lucrative, même accessoire ;
- f) le produit de la gestion de la fortune privée des personnes physiques ;

- g) les commissions rétrocédées à des tiers, pour autant que le contribuable en fournisse la justification ;
  - h) la valeur des produits consommés par le contribuable et ses employés ;
  - i) les indemnités d'assurances, sauf celles qui sont acquises en relation avec l'activité lucrative ;
  - j) le produit de la location non meublée de biens immobiliers.
- 6) Selon un principe consacré, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4 c.aa ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C\_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/294/2014 du 29 avril 2014 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 et les références citées).
- 7) En l'espèce, il n'est pas contesté que le produit réalisé en 2009 par la recourante fait partie, quant à sa nature, de son chiffre des affaires. La recourante soutient en revanche que ce produit a été extraordinaire quant à son montant et qu'il ne reflète ainsi pas sa réelle capacité contributive. Il serait dès lors porté atteinte à sa capacité contributive s'il était tenu compte de ce produit dans son chiffre des affaires 2009, lequel fait partie de la période de calcul servant à la détermination des TPC 2009, 2010 et 2011.
- Il ressort du dossier que la recourante n'a à aucun stade de la procédure apporté la moindre preuve comparative de ses affirmations. Elle n'a notamment pas étayé ses dires à l'aide de pièces comptables ou d'avis de taxation ICC, comme elle aurait pu le faire. Bien au contraire, la recourante s'est contentée de soutenir que ce produit devait être extrait de son chiffre des affaires en application d'une jurisprudence qu'elle ne cite pas, faisant pour le surplus appel au bon sens. Cela étant, quand bien même la recourante apporterait la preuve du caractère exceptionnel de ce produit (ou non récurrent), il n'en demeure pas moins que son grief tombe à faux. En effet, comme cela ressort des travaux préparatoires relatifs à l'art. 310A LCP, le législateur a d'ores et déjà tenu compte du cas particulier de la recourante en prévoyant une révision de la TPC tous les deux ans. Certes, des inégalités peuvent encore subsister au gré des variations de revenus des contribuables, mais les écarts ont tout de même été considérablement réduits par l'introduction de cette disposition.
- 8) Mal fondé, le recours sera rejeté.



- 9) Vu l'issue du recours, un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 24 mai 2013 par A\_\_\_\_\_ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 avril 2013 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émoulement de CHF 1'500.- à la charge de A\_\_\_\_\_ SA ;

dit qu'il ne lui 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, 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 Berney et Associés SA Société Fiduciaire, mandataire de la recourante, au service de la taxe professionnelle communale de la Ville de Genève, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :