

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3080/2016-TAXE

ATA/1521/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 novembre 2017

4^{ème} section

dans la cause

A _____ SA

représentée par Me Marc Balavoine, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

- 1) A_____ SA (ci-après : A_____), dont le siège est à Chêne-Bougeries, est inscrite depuis le 29 juin 2010 au registre du commerce. Elle a pour but l'achat, la vente, la construction la promotion d'immeubles situés en Suisse, notamment dans le canton de Genève ainsi que la construction, la détention et l'exploitation de centres commerciaux sis en Suisse, particulièrement dans le canton de Genève.
- 2) A_____ est propriétaire de l'immeuble sis 1_____, avenue de B_____ à C_____ qui abrite le centre commercial de C_____ (ci-après : C_____). Elle y loue des surfaces commerciales à une quarantaine de locataires pour la plupart commerçants, qui exercent leurs activités commerciales dans les locaux loués.
- 3) Le 16 mai 2011, A_____ a renvoyé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) la déclaration 2011 de la taxe de promotion du tourisme non remplie car elle estimait ne pas être assujettie à ladite taxe. A_____ était une pure société immobilière qui se bornait à louer des surfaces commerciales à des locataires qui, eux, étaient des commerçants assujettis.
- 4) Le 1^{er} mars 2012, l'AFC-GE a fait parvenir à A_____ un bordereau de taxation portant sur la taxe de promotion du tourisme 2011. C_____ était situé en zone touristique B et la taxe de base était de CHF 3'000.- pour l'activité déployée, pondérée par un coefficient de 0.50 pour un effectif du personnel de 1 à 5 personnes. La taxe ainsi calculée était de CHF 1'500.-.
- 5) Le 5 avril 2012, A_____ a réclamé contre la taxation du 1^{er} mars 2012, contestant son assujettissement. La société avait son siège à Chêne-Bougeries et non au centre commercial de C_____. Auparavant, C_____ appartenait en propre à Madame D_____, administratrice présidente de A_____, qui en avait fait apport à la société en 2010. A_____ n'exerçait aucune activité commerciale, ne vendait rien dans le centre et se bornait à gérer le centre en qualité de bailleuse. Le centre était administré par une régie immobilière, laquelle établissait les baux, s'occupait des relations avec les locataires, encaissait les loyers et veillait à ce que le centre commercial soit toujours bien entretenu. Sur place, un directeur actif à temps partiel, gérait les relations avec les locataires et l'association des commerçants du centre et une autre personne était chargée de l'intendance. Les services de nettoyage et de sécurité étaient sous-traités à une entreprise extérieure. Les seuls revenus de A_____ étaient les loyers qu'elle encaissait des locataires en qualité de propriétaire des murs. Tous ses locataires payaient, sauf erreur, la taxe sur le tourisme. Rien ne permettait de penser que le législateur avait voulu assujettir les bailleurs à cette taxe.

- 6) Par décision sur réclamation du 5 août 2016, l'AFC-GE a maintenu la taxe de promotion du tourisme 2011 à l'encontre de A_____.

Il était admissible de considérer que le renforcement de la promotion touristique entraînait une fréquentation plus grande de visiteurs extérieurs dans le canton de Genève et les catégories professionnelles, telles celles de A_____, en retiraient des avantages économiques.

- 7) Par acte du 14 septembre 2016, posté le même jour, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre la décision sur réclamation de l'AFC-GE en concluant à son annulation, ainsi qu'à l'annulation du bordereau de taxe de promotion du tourisme pour l'année 2011.

Elle reprenait l'argumentation déjà développée dans sa réclamation et précisait que la décision violait le principe de la légalité et de la séparation des pouvoirs. Tous les locataires de C_____ étaient taxés. Le double assujettissement qui en résultait ne trouvait aucune assise dans la loi sur le tourisme du 24 juin 1993 (LTour - I 1 60). Elle n'était pas une entreprise au sens de la LTour et ses revenus provenant uniquement de loyers, indépendamment des visiteurs étrangers que ses locataires servaient dans leur commerce.

La décision de taxation violait également le principe de l'égalité de traitement. Les bailleurs d'arcades ou de surfaces commerciales situées dans les centres commerciaux étaient imposés alors que ceux qui louaient des surfaces commerciales dans d'autres types de bâtiments étaient exonérés. Il s'agissait de deux situations semblables qui étaient traitées de manière différente. Le bailleur d'une arcade située rue du Rhône bénéficiait incontestablement de retombées touristiques plus évidentes que le bailleur d'une arcade située à C_____.

- 8) Le 12 octobre 2016, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet.

La décision était conforme à la LTour ainsi qu'au règlement d'application de la loi sur le tourisme du 22 décembre 1993 (RTour - I 1 60.01). Dans ce dernier, le cercle des contribuables n'était pas étendu de manière indue mais correspondait au but et à l'esprit de la loi.

L'assujettissement des centres commerciaux à la taxe de promotion du tourisme n'était pas constitutif d'une inégalité de traitement injustifiée. Les centres commerciaux bénéficiaient des avantages indirects du tourisme en travaillant en relation avec des entreprises locataires qui eux, retiraient des avantages directs du tourisme. Il était avéré que les centres commerciaux facturaient des loyers supérieurs aux autres bailleurs, justifiés au regard des manifestations qui s'y déroulaient régulièrement, aux animations proposées, aux

expositions qui attiraient une clientèle vaste et variée. C_____ offrait en outre un parking gratuit à sa clientèle, avantage non négligeable dont pouvaient difficilement se prévaloir les autres bailleurs de surfaces commerciales installées dans d'autres lieux. Il en allait de même des panneaux publicitaires que le centre commercial plaçait régulièrement et qui ornaient les bus, les façades de divers lieux de passage et des campagnes régulières de publicité dans la presse orale et écrite.

La question d'une double imposition ne se posait pas, les contribuables bailleurs et locataires étant distincts.

- 9) Le 10 novembre 2016, A_____ a répliqué en développant son argumentation.

Les propriétaires qui n'exploitaient pas eux-mêmes leur centre commercial ne devaient pas être assujettis à la taxe de promotion sur le tourisme sur la base de la LTour.

Le montant des loyers n'était pas un critère d'assujettissement et il était douteux que les loyers à la rue du Rhône soient plus bas que ceux de C_____. Le parking du centre commercial allait devenir payant, et la question n'avait aucun lien avec l'assujettissement.

E_____ SA, propriétaire du centre commercial sis à la place F_____ exploitait elle-même une partie de ses locaux et n'était, à sa connaissance, assujettie qu'une seule fois à la taxe de promotion du tourisme.

- 10) Le 15 novembre 2016, 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 ; art. 36 LTour).
- 2) La recourante conteste son assujettissement à la taxe de promotion du tourisme.
- a. Il est perçu une taxe de promotion du tourisme auprès des entreprises qui exercent une activité économique ou commerciale bénéficiant des retombées directes ou indirectes du tourisme (art. 25 al. 1 LTour). L'assujettissement à la

taxe ainsi que le montant de la taxe de base applicable à chaque activité économique sont déterminés par le RTour en fonction de l'importance des retombées du tourisme et rentabilité des affaires pour l'activité économique considérée et l'importance touristique du secteur géographique où s'exerce l'activité en question (art. 25 al. 2 let. a et b LTour).

b. Certaines activités économiques sont taxées lorsqu'elles sont localisées dans le secteur A, soit les zones du centre-ville, proches du lac et la zone de l'aéroport (art. 26 al. 2 RTour ; art. 12 al. RTour). D'autres activités économiques sont taxées quelle que soit leur localisation géographique (art. 26 al. 3 RTour).

c. L'activité des centres commerciaux, à l'instar de celle des grands magasins, est taxée quelle qu'en soit la localisation (art. 26 al. 3 ch. 61 et 63 RTour).

À cet égard, il a déjà été jugé qu'en soumettant à la taxe les activités économiques exercées à l'intérieur des centres commerciaux, quelle que soit la localisation ces derniers, le Conseil d'État n'avait pas outrepassé la délégation législative qui lui était conférée par la LTour (arrêt du Tribunal fédéral 2C_763/2009 du 28 avril 2010 consid. 5.4 ; ATA/500/2009 du 6 octobre 2009).

- 3) La recourante conteste la légalité de son assujettissement, elle ne serait pas une entreprise au sens de la LTour, ses revenus provenant uniquement de la perception de loyers.

L'activité économique de « centre commercial » est soumise à taxe aux termes du RTour, comme vu ci-dessus. La recourante estime qu'elle n'exerce pas cette activité. Or, la chambre de céans a précisé récemment qu'exerçait une activité de « centre commercial » au sens du RTour, le propriétaire d'un bâtiment dans lequel un ensemble de commerces de détail étaient logés. Le propriétaire qui avait confié la gestion du bien immobilier à une régie immobilière et qui ne déployait pas d'activité de marketing ou de promotion de l'identité du centre, exerçait tout de même l'activité visée, par le fait de percevoir des loyers d'un bâtiment conçu pour attirer des chalands désirant acquérir des biens ou des services (ATA/1100/2017 du 18 juillet 2017).

Il faut dès lors retenir que l'assujettissement de la recourante, dont l'activité de « centre commercial » est établie, est conforme à l'interprétation retenue par la chambre de céans de l'art. 26 al. 3 ch. 63 RTour. En outre, la conformité de cette disposition à la délégation contenue à l'art. 25 LTour a déjà été admise (arrêt du Tribunal fédéral 2C_763/2009 du 28 avril 2010 consid. 5.4 et ATA/500/2009 du 6 octobre 2009 s'agissant de succursales de supermarchés sises dans des centres commerciaux). La décision repose donc sur une base légale suffisante.

- 4) La recourante estime que la décision viole l'égalité de traitement en l'assujettissant alors que les bailleurs de surfaces commerciales situées hors de

centre commerciaux ne sont pas imposés et qu'un propriétaire qui exploite lui-même son centre commercial n'est assujéti qu'une fois.

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 régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. 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 142 V 316 consid. 6.1.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_774/2014 du 21 juillet 2017 consid. 9.1 ; ATA/610/2017 du 30 mai 2017 ; Vincent MARTENET, Géométrie de l'égalité, 2003, p. 260 ss).

Le principe d'égalité interdit à la fois les distinctions et les assimilations injustifiées. Mais pour que le principe d'égalité puisse trouver à s'appliquer, une condition préalable doit être réalisée : les situations devant être comparables, ou analogues (Andreas AUER/ Giorgio MALINVERNI/ Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, 2013, vol. 2, 3^{ème} éd., p. 483 n. 1040).

b. S'agissant de la distinction, faite en application de la L^Tour et du R^Tour, entre bailleur de locaux dans un centre commercial et bailleur d'une autre surface commerciale, elle se fonde notamment sur le fait notoire que les centres commerciaux bénéficient du tourisme d'achat et de loisirs car le rassemblement, sous un même toit, de commerces variés, de restaurants, voire d'activité de loisirs, est conçu pour rendre agréable et favoriser l'acte d'achat. Ainsi le bailleur de locaux situés dans un tel centre offre une contrepartie supérieure à son locataire qu'un bailleur d'un local situé dans un autre bâtiment. Pour ces raisons, la distinction qu'opère le R^Tour apparaît fondée sur un motif raisonnable, comme la déjà retenu la chambre de céans (ATA/1100/2017 précité ; ATA/500/2009 du 6 octobre 2009).

5) La recourante allègue encore que le « centre commercial » E_____ sis à la place F_____ serait traitée différemment par l'AFC-GE.

Bien que la procédure administrative soit régie par la maxime inquisitoire selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA), la portée de ce principe est restreint par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA) et en particulier par l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_309/2015 du 21 octobre 2015 consid. 6.2 ; 9C_868/2014 du 10 juillet 2015

consid. 4.4 ; ATA/383/2017 du 4 avril 2017 ; ATA/991/2016 du 22 novembre 2016 et les références citées).

En l'espèce, rien ne permet de retenir, comme l'allègue la recourante, sans toutefois apporter aucun élément à l'appui de sa thèse, que les deux situations seraient semblables au regard de la L'Tour, s'agissant a priori d'un grand magasin d'une part, et d'un centre commercial d'autre part, relevant ainsi de deux chiffres différents dans l'énumération faite par le R'Tour, ni qu'elles auraient été traitées différemment sans motif par l'AFC-GE.

C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a soumis la recourante propriétaire du centre commercial C_____, abritant une quarantaine de locataires, commerces de biens et de services, à la taxe de promotion du tourisme. Cette taxe a, en outre, été calculée conformément aux principes prévus par la loi et son règlement d'application.

- 6) Finalement, s'agissant du grief de double imposition, il tombe à faux car l'interdiction de la double imposition peut notamment concerner celle d'un même revenu par deux cantons (art. 127 al. 3 Cst.) mais aucun texte légal ne prohibe la taxation de deux acteurs économiques distincts, comme en l'espèce.

En tous points infondé, le recours sera rejeté.

- 7) Vu l'issue du litige, un émoluments de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 septembre 2016 par A_____ SA contre la décision sur opposition de l'administration fiscale cantonale du 5 août 2016 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de A_____ SA un émoluments de CHF 1'000.- ;

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, 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 ;

communiqué le présent arrêt à Me Marc Balavoine, avocat de la recourante, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeant : Mme Junod, présidente, MM. Pagan et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :