

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/34/2016-TAXE

ATA/1251/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 20 novembre 2018

4^{ème} section

dans la cause

A _____

représentée par RSM (Lausanne) SA, mandataire

contre

COMMUNE DU GRAND-SACONNEX

représentée par Me Alexandre Faltin, avocat

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
1^{er} décembre 2016 (JTAPI/1256/2016)**

EN FAIT

1. Le litige concerne la taxe professionnelle communale (ci-après : TPC) pour l'année fiscale 2014.
2. A_____, inscrite au registre de commerce de Genève depuis le 30 juin 1993, et dont le siège est à Vernier, est une société anonyme dont le but est l'exploitation de restaurants, bars, catering, chocolateries, croissanteries à l'aéroport de Genève-Cointrin ainsi que l'acquisition et la gestion, en Suisse et à l'étranger, d'établissements dans le domaine de l'hôtellerie, du commerce et de la restauration sur place ou à l'emporter, ainsi que toute activité, prestation de services ou prise de participation y relative.
3. Le territoire aéroportuaire se situe sur les communes de Meyrin et du Grand-Saconnex.
4. Le 19 septembre 2008, A_____ a conclu avec l'Aéroport International de Genève (ci-après : l'AIG) une « convention de concession pour l'exploitation d'un restaurant situé à l'aérogare - B_____ » (ci-après : la convention de concession).

Par cet acte, l'AIG s'engageait à mettre à disposition de la contribuable une arcade commerciale (art. 4 al. 1), dont l'emplacement était précisé dans un plan (art. 2 al. 1 et 2). A_____ déclarait connaître et accepter les locaux ainsi que l'état des lieux (art. 2 al. 3). Il était par ailleurs prévu que la redevance pouvait être adaptée en fonction de la surface et de la situation de l'emplacement (art. 2 al. 4). A_____ s'obligeait à maintenir en bon état l'emplacement mis à sa disposition, ainsi que le mobilier et les installations qui s'y trouvaient (art. 6 al. 1). Elle supportait les frais d'éclairage, de téléphone, de chauffage, de ventilation, d'eau et d'évacuation des déchets (art. 6 al. 2). Les parties prévoyaient en outre le dépôt par la contribuable d'une garantie bancaire pour défaut de paiement de la redevance (art. 7). A_____ s'engageait à recruter le personnel qualifié qu'elle devait rémunérer selon les conditions du marché et former selon un plan remis à l'AIG (art. 9). Les heures d'ouverture étaient précisées à l'art. 10, la contribuable étant notamment tenue de « privilégier l'offre de produits locaux et frais » et de respecter les dispositions réglementaires de sûreté (art. 11). Sans l'accord de l'AIG, A_____ ne pouvait transférer à un tiers ses obligations découlant de la convention que sous certaines conditions (art. 19 in fine). La durée de la convention était de cinq ans, avec la possibilité pour A_____ d'obtenir une nouvelle concession aux conditions comparables (art. 20). Enfin, les parties prévoyaient que d'éventuels litiges entre elles seraient tranchés par un tribunal arbitral qui statuerait en application du droit suisse.

Selon l'art. 15 de la convention de concession, A_____ devait verser à l'AIG, à titre de redevance mensuelle, un pourcentage du total des recettes brutes (chiffre d'affaires) provenant de l'exploitation concédée après déduction de la TVA (ch. 1). Le taux de la redevance était fixé à 10% la première année, à 11% la deuxième, et à 12% à partir de la troisième année, calculé sur la totalité du chiffre d'affaires ou par catégories de produits (ch. 4). Une redevance annuelle minimum était due à hauteur de CHF 175'000.- pour 2008, CHF 200'000.- en 2009 et CHF 230'000.- en 2010. Pour les années suivantes, elle était calculée, chaque année, sur la base des deux années antérieures, mais n'était en aucun cas inférieure à la somme de CHF 230'000.-, indexée selon l'évolution de l'indice suisse des prix à la consommation (ch. 5).

5. Dans ses comptes de profits et pertes 2012 et 2013, A_____ a notamment fait état, parmi les charges, des loyers pour, respectivement, CHF 239'437.- et CHF 154'746.-. Les redevances payées à l'AIG s'élevaient quant à elles à CHF 2'788'180.- en 2012 et à CHF 3'150'338.- en 2013.
6. Dans sa déclaration pour la TPC 2014, déposée auprès de la commune du Grand-Saconnex (ci-après : la commune), A_____ a indiqué les loyers précités sous la rubrique « loyer annuel des locaux professionnels » des années 2012 et 2013. Elle a par ailleurs déclaré un chiffre d'affaires s'élevant à CHF 18'780'510.- en 2012 et à CHF 20'208'654.- en 2013.
7. Donnant suite à une demande de renseignements du service de la TPC de la commune (ci-après : le service TPC) du 23 janvier 2015, A_____ a, par lettre du 28 janvier suivant, fourni à ce dernier le détail des loyers versés en 2012 et 2013. Elle n'avait payé aucun loyer sur le territoire de la commune de Meyrin, dès lors qu'elle n'y versait que des redevances. Sur le territoire de la commune du Grand-Saconnex, elle devait un loyer de CHF 52'552.80 pour chacune de ces années. Enfin, elle s'était acquittée d'un loyer de CHF 102'193.20 sur le territoire de la commune de Vernier.
8. Par lettre du 3 mars 2015, répondant à une requête du service TPC du 5 février 2015, A_____ a notamment précisé avoir versé, durant les exercices 2012 et 2013, des redevances de CHF 1'113'174.10, respectivement CHF 1'189'978.80 à la commune de Meyrin et de CHF 1'604'689.35, respectivement CHF 1'745'264.20 à celle du Grand-Saconnex.

Par ailleurs, le calcul de la redevance était différent dans d'autres aéroports européens et dans celui de Bâle-Mulhouse, en ce sens que ces derniers prélevaient une redevance commerciale (basée sur le chiffre d'affaires) et une redevance domaniale (calculée selon la surface mise à disposition), alors que celle qu'elle versait à l'AIG n'était fondée que sur le chiffre d'affaires, incluant un loyer. Dès lors, il était envisageable que seuls 30 % de la redevance payée à l'AIG soient

considérés comme du loyer, le solde devant être traité comme une redevance commerciale.

9. Par bordereau du 16 mars 2015, le service TPC a fixé le montant de la taxe à CHF 18'810.- pour l'année 2014. Ce faisant, il a notamment fixé le poste « loyers » à CHF 1'727'530.-, résultant de la moyenne des loyers pour les années 2012 et 2013 retenus à hauteur de CHF 1'657'242.-, respectivement CHF 1'797'817.
10. Le 13 avril 2015, A_____ a formé une réclamation à l'encontre de ce bordereau.

La notion de loyer ne pouvait pas s'appliquer aux redevances. En effet, il n'y avait pas de contrat de bail signé entre A_____ et l'AIG, mais uniquement une convention de concession. De plus, s'il s'agissait d'un contrat de bail, elle aurait pu faire valoir que le loyer payé sous forme de redevance était excessif et demander donc une baisse significative de cette dernière, puisqu'en considérant les redevances versées en 2013 (CHF 3'150'338.-), pour la location de seulement 1'260 m², le loyer serait abusif.

En échange d'une concession, l'AIG facturait uniquement une redevance dite « commerciale », calculée en fonction du chiffre d'affaires réalisé par les différentes enseignes de A_____. Ladite redevance couvrait la location des mètres carrés utilisés et rémunérait également le droit d'exploitation des commerces. Ainsi, les redevances versées s'apparentaient aux paiements de « royalties/licences » pour l'utilisation de la concession que le département fédéral de l'environnement, des transports, de l'énergie et de la communication (ci-après : DETEC) avait accordée à l'AIG.

Les aéroports européens, tout comme celui de Bâle-Mulhouse, encaissaient généralement deux types de redevances, soit une redevance commerciale (variable, basée sur le chiffre d'affaires) et une redevance domaniale (fixe, fondée sur le nombre de mètres carrés occupés). Cette façon de procéder permettait de distinguer la redevance pour le loyer (redevance domaniale) de celle qui concernait le chiffre d'affaires. En l'occurrence, l'AIG ne facturait qu'une redevance « commerciale », dès lors que celle-ci était calculée en fonction du chiffre d'affaires. Implicitement, cette redevance prenait également en compte un loyer, sans distinction de son montant. Considérant que la plus grande partie des redevances payées ne rémunérait pas la location des locaux mais bien le droit de concession, A_____ avait « jugé plus juste » de ne pas mentionner ces redevances dans sa déclaration susmentionnée. Il convenait de distinguer la part des redevances afférentes au loyer effectivement payé de la redevance commerciale. Imposer l'entier des redevances revenait à imposer deux fois le chiffre d'affaires.

Aucune disposition légale ne permettait à la commune d'imposer les redevances. Contrairement au droit du bail qui laissait le locataire libre d'organiser son activité commerciale dans les limites légales, la convention de concession imposait à A_____ diverses obligations et standards en matière de prix, d'organisation et de présentation, s'immiscant ainsi fortement dans la gestion des locaux mis à disposition.

La convention de concession du 19 septembre 2008 mentionnait clairement que l'AIG accordait un droit d'exposer et d'exploiter les surfaces mises à la disposition du concessionnaire. L'AIG n'avait aucune obligation de céder ce droit et pourrait exploiter lui-même les commerces afin d'obtenir l'entier des profits. Or, dans la mesure où la direction de l'aéroport avait préféré une méthode d'exploitation basée sur la concession, la rémunération du droit immatériel d'exploiter des commerces situés au sein de l'aéroport était donc une redevance, contrairement à ce que le service de la TPC avait retenu.

Partant, économiquement, seuls 30 % des redevances devaient être considérés comme du loyer, soit celles qui avaient été versées en fonction des mètres carrés dont elle avait l'usage.

11. Par décision du 7 décembre 2015, le service TPC a rejeté cette réclamation.

La redevance qui dépendait également du chiffre d'affaires devait être considérée comme un loyer au sens de l'art. 305 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Un contrat de redevance était ainsi assimilé à un « bail paritaire [recte : partiaire] », de sorte qu'il ne s'agissait pas d'une double imposition.

Ne considérer qu'une partie des redevances comme du loyer n'était pas envisageable, dès lors que cela remettrait en cause la taxation de l'ensemble des contribuables de l'aéroport, qui devaient être traités fiscalement de manière égale.

12. Le 6 janvier 2016, A_____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), concluant à son annulation partielle, en ce sens que seul un montant correspondant à 30 % des redevances versées à l'AIG devait être considéré comme du loyer. À cet effet, A_____ a repris, en substance, son argumentation exposée dans sa réclamation du 13 avril 2015.

13. Dans sa réponse du 6 avril 2016, la commune a conclu au rejet du recours.

A_____ s'acquittait d'une redevance lui permettant de bénéficier d'une surface mise à disposition, de sorte que les prestations de part et d'autre correspondaient à celles qui étaient usuellement rendues dans le cadre d'un contrat de bail partiaire. La redevance devait donc être assimilée à un loyer.

Le fait que A_____ n'ait, par hypothèse, pas eu la possibilité de contester le montant qu'elle payait pour l'utilisation de la surface commerciale n'excluait nullement que la convention puisse être assimilée à un bail partiaire.

L'argument selon lequel il y avait double imposition en cas de bail partiaire, puisque la TPC était calculée en fonction des coefficients des loyers et du chiffre d'affaires, ne pouvait pas être suivi. Il n'y avait en effet pas de principe juridique qui interdisait, au niveau d'un seul et même impôt, de prendre en compte un élément pour deux facteurs. En outre, les loyers étaient, par définition, toujours financés par le chiffre d'affaires, quelle que soit l'activité entrepreneuriale. Cette situation était donc inhérente à la TPC.

Enfin, la détermination du loyer en proportion linéaire (30 %) de la redevance qu'elle versait à l'AIG remettait en cause la taxation pour l'ensemble des contribuables de l'aéroport et n'apporterait pas une réponse positive à son grief.

14. Par réplique du 26 avril 2016, A_____ a maintenu ses conclusions.
15. Par jugement du 1^{er} décembre 2016 (JTAPI/1256/2016), le TAPI a rejeté le recours de A_____.

La convention du 19 septembre 2008 contenait tous les éléments essentiels d'un contrat de bail, de sorte que les redevances litigieuses devaient être considérées comme du loyer. Dès lors, même s'il s'intitulait « convention de concession », ce contrat revêtait toutes les caractéristiques d'un bail partiaire, à savoir la mise à disposition d'une surface en échange d'un loyer déterminé en fonction du chiffre d'affaires du locataire. Le fait que l'AIG ne fasse pas de différence entre les redevances « commerciales » et les redevances dites « domaniales » n'était pas pertinent, car rien n'indiquait que A_____ n'était pas au courant de cet élément et n'était pas libre de négocier le montant des redevances en question en fonction de l'espace dont elle avait l'usage. Elle ne pouvait donc prétendre, après coup, que ce contrat était désavantageux pour elle du point de vue de la TPC afin d'obtenir une baisse de cet impôt. Enfin, le fait que les redevances en cause soient prises en compte deux fois était inhérent à cet impôt et ne constituait dès lors pas une double imposition.

16. Par acte posté le 30 décembre 2016, A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité. Ses conclusions étaient les suivantes : « Le jugement du TAPI du 1^{er} décembre 2016 concernant la [TPC] est partiellement contesté. Le montant des redevances payées par [elle] ne doit pas faire l'objet d'une imposition à titre de loyer comme stipulé par l'art. 302 LCP. À contrario, nous serions en présence d'une surimposition d'un petit groupe de contribuables, contraire à l'art. 127 al. 2 [de la Constitution fédérale de la

Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101)] et au principe de l'arbitraire et de l'égalité de traitement selon les art. 9 Cst. et 8 Cst. Subsidiairement, le montant des redevances assimilé à du loyer payé [doit] être déduit du montant total du chiffre d'affaires [...]. Le dossier renvoyé à la [commune] afin qu'elle corrige en conséquence sa décision du 16 mars 2015 ».

L'art. 302 LCP était contraire à la Cst. et en particulier à l'art. 127 al. 2 Cst. La décision et le jugement attaqués violaient le principe de l'interdiction de la double imposition. Économiquement, le système actuel de la TPC revenait à imposer deux fois le chiffre d'affaires des contribuables au bénéfice d'un bail commercial ordinaire ou d'un bail partiaire, la double imposition étant encore plus flagrante et arbitraire dans ce second cas de figure. Calculer un élément imposable (en l'espèce le loyer) sur la base d'un élément déjà imposé (le chiffre d'affaires) revenait à imposer deux fois une partie du chiffre d'affaires car l'imposition de l'entier des redevances et loyers venait en complément de l'imposition de l'entier du chiffre d'affaires de la société. La TPC était un impôt qui existait depuis l'époque napoléonienne, au cours de laquelle les baux partiaires étaient quasiment inexistantes, de sorte que la TPC ne prenait pas en compte leur spécificité. Dans la mesure où il ne s'agissait pas pour autant de favoriser les bénéficiaires d'un bail partiaire, il convenait plutôt de supprimer l'imposition des loyers dans le cadre de la TPC pour A_____, subsidiairement de déduire du chiffre d'affaires imposable le montant des redevances payées à l'AIG.

17. Le 9 janvier 2017, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
18. Dans sa réponse du 24 janvier 2017, la commune a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI.

Le texte des dispositions de la LCP ne prévoyait pas de définition autonome de la notion de loyer et n'excluait aucunement les loyers partiaires. La part du loyer proportionnelle au chiffre d'affaires du locataire ne faisait pas partie de la liste exhaustive des exclusions prévues par l'art. 305 LCP. Il convenait de se référer à la notion de loyer telle qu'elle ressortait de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220) et ainsi de l'art. 257 CO.

L'art. 127 al. 3 Cst. relatif à la double imposition ne protégeait que contre les doubles impositions intercantionales, de sorte que le principe de la prohibition de la double imposition n'était pas applicable lorsque, comme en l'espèce, un contribuable se plaignait d'être imposé à double dans un même canton, et ce quand bien même les redevances seraient imposées deux fois.

Les principes de l'universalité de l'impôt et de l'égalité de traitement n'avaient pas été violés. La fixation du loyer en fonction du chiffre d'affaires ne

nécessitait pas de traitement différencié dans la mesure où les loyers de tous les contribuables étaient de toute façon en principe financés par le chiffre d'affaires.

Enfin, la proposition de A_____ consistant à déduire le montant du loyer du montant total de son chiffre d'affaires ne reposait sur aucune base légale.

19. Le 15 février 2017, sur demande du juge délégué, la commune a transmis un bordereau de pièces complémentaires contenant une copie des dossiers de taxation professionnelle de A_____ entre l'entrée en vigueur de la concession en 2008 et la taxation litigieuse.

20. Le 11 mai 2017 s'est tenue une audience de comparution personnelle, lors de laquelle les parties ont chacune persisté dans leurs conclusions.

Pour le surplus, A_____ a précisé que c'était à la suite de l'attribution de sa représentation fiscale à un nouveau mandataire que ce dernier s'était aperçu que son prédécesseur avait indiqué, pour la détermination de la TPC, le montant de la redevance versée à l'AIG en application du contrat de concession au titre du montant du loyer, ce qui ne permettait pas de faire de distinction entre ce qui pouvait être un loyer et ce qui était exclusivement un montant de redevance. Pour les années 2012-2013, le nouveau mandataire avait ainsi déclaré, au titre de loyer annuel, un montant correspondant à ce qui était versé pour l'utilisation des surfaces non affectées à la vente. Les montants des loyers pour 2012 et 2013 correspondaient à des baux signés avec l'AIG pour des locaux non affectés à la vente, qui étaient en réalité un changement de pratique de l'AIG intervenu en 2008 ou 2009. Auparavant, il y avait un calcul unique de redevance fait sur un chiffre d'affaires, quelle que soit son origine. A_____ versait à l'AIG une redevance qui dépendait de la cession de l'usage des locaux et d'autres éléments découlant de la concession détaillés dans ses écritures, comme le démontrait le montant de CHF 2'500.-/m² qui serait trop élevé s'il ne concernait que l'usage des locaux.

La commune a quant à elle indiqué être la commune pilote qui recevait les informations des contribuables et les transmettait ensuite aux autres communes concernées afin qu'elles procèdent à leur propre taxation. Toutes les entreprises qui payaient une redevance sur le territoire communal étaient taxées de la même manière, à savoir que la commune prenait en compte le montant de la redevance comme montant du loyer annuel.

21. Le 26 mai 2017, A_____ a transmis au juge délégué les contrats de bail qui la liaient à l'AIG concernant les surfaces louées non destinées à la vente.

Par ailleurs, le montant du loyer reporté pour 2012 dans le formulaire de déclaration TPC, qui s'élevait à CHF 239'437.- se décomposait en trois éléments : refacturation de loyer par C_____ (CHF 105'600.-, selon une clé de répartition

définie avec l'administration fiscale cantonale genevoise) ; loyer AIG pour des surfaces non destinées à la vente (CHF 49'365.-, selon contrats remis) ; et parkings AIG (CHF 84'472.-). Pour 2013, la refacturation du loyer par C_____ était identique, le loyer AIG pour des surfaces non destinées à la vente s'élevait à CHF 49'146.-, et les parkings AIG se montaient à CHF 0.-. Ces montants ressortaient des comptes annuels de A_____.

22. Le 22 juin 2017, la commune a relevé que les baux annexés à l'écriture de A_____ ne faisaient pas l'objet de la présente procédure. Il s'agissait de contrats distincts portant sur des locaux différents, tandis que le bail à l'origine de la procédure était exclusivement la convention de concession du 19 août 2008.
23. Le 26 juin 2017, le juge délégué a informé les parties que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable de ces points de vues (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. 316 LCP).
2. a. Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). Il contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (al. 2).

Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, la jurisprudence fait preuve d'une certaine souplesse s'agissant de la manière par laquelle sont formulées les conclusions du recourant. Le fait qu'elles ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est, en soi, pas un motif d'irrecevabilité, pour autant que l'autorité judiciaire et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant (ATA/518/2017 du 9 mai 2017 consid. 2a ; ATA/74/2016 du 26 janvier 2016 consid. 2b). Ainsi, une requête en annulation d'une décision doit être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a, de manière suffisante, manifesté son désaccord avec la décision ainsi que sa volonté qu'elle ne déploie pas d'effets juridiques (ATA/518/2017 précité consid. 2a).

b. En l'espèce, la recourante n'a pas pris de conclusions formelles en annulation du jugement du TAPI et du bordereau litigieux ni n'a pris de conclusions explicitement condamnatoires ou constatatoires. On comprend toutefois de ses écritures qu'elle souhaite leur annulation et une modification de sa taxation, dans le sens de ses explications. Il s'ensuit que le recours est également recevable de ce point de vue.

3. Le litige porte sur la détermination des montants devant être pris en compte à titre de loyer au sens de l'art. 305 LCP, dans le cadre de la TPC 2014 de la recourante.
4. Dans un premier grief, la recourante relève que les redevances dont elle s'acquitte envers l'AIG ne sont pas assimilables à un loyer au sens de la LCP.
5. a. La TPC est une taxe annuelle que les communes du canton de Genève peuvent prélever, notamment, auprès des sociétés anonymes qui ont dans le canton leur siège ou un établissement stable (art. 301 al.1 let. c LCP). Il s'agit d'un véritable impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2P.9/1994 du 6 juin 1995 consid. 2b, in SJ 1996 100 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 307) et non d'une taxe ou d'une charge de préférence, mais il est distinct de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ATA/135/2015 du 3 février 2015 ; ATA/604/2005 du 13 septembre 2005 et les références citées). La TPC frappe l'entreprise en fonction de son importance économique (arrêt du Tribunal fédéral 2C_552/2012 du 3 décembre 2012 consid. 5.6).

b. Cette taxe se calcule sur la base de coefficients qui s'appliquent au chiffre annuel des affaires de la contribuable, à ses loyers professionnels et à l'effectif annuel des personnes travaillant dans son entreprise (art. 302 LCP ; art. 12A à 12C du règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 30 décembre 1958 - RDLCP - D 3 05.04).

Les coefficients applicables aux loyers et à l'effectif du personnel sont les mêmes pour tous les contribuables, ce qui n'est pas le cas pour le coefficient du chiffre d'affaires qui dépend du groupe professionnel dans lequel le contribuable est colloqué (art. 307A LCP). Les contribuables sont classés par l'autorité de taxation dans le groupe professionnel correspondant à leur activité principale ou auquel elle peut être rattachée par analogie (art. 307 al. 1 LCP). Les coefficients sont fixés sur la base de l'intensité de rendement moyen des activités prises en considération (art. 307B al. 1 LCP).

S'agissant du loyer devant être pris en compte, l'art. 305 LCP prévoit que le loyer des locaux occupés professionnellement par le contribuable ne comprend pas les charges de service, ni le coût des meubles et des installations mobilières spéciales et accessoires (al. 1). Lorsque le contribuable est propriétaire de l'immeuble, son loyer présumé correspond à 5 % de la valeur fiscale de cet immeuble (al. 2). Lorsque le contribuable est au bénéfice d'un droit de superficie, son loyer taxable correspond à la rente due pour ce droit (al. 3). Lorsqu'une partie des locaux occupés par le contribuable est utilisée pour le logement de son personnel, il n'est pas tenu compte pour le calcul de la taxe du loyer afférent à ces locaux (al. 4).

Au cours de différentes modifications législatives relatives à la TPC, la pertinence de la prise en compte du loyer professionnel comme base de calcul de la taxe a été confirmée afin, notamment, de respecter les principes approuvés par le Tribunal fédéral et ne pas remettre en cause les composantes du système de la TPC (MGC 1985 31/III, 3526-3573, p. 3530 ; 1969 6/I, 642-676, p. 662). Dans le cadre de ces discussions, certains députés ont relevé en particulier que dès lors que la TPC était perçue en fonction de l'importance économique de l'entreprise, cette importance économique s'appréhendait également par le loyer professionnel (MGC 1985 31/III, 3526-3573, p. 3530).

c. Conformément aux principes de taxation, 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 LCP).

La période de taxation, soit celle pendant laquelle la taxation est faite et la période fiscale, soit celle pour laquelle l'impôt est dû, coïncident, alors que la période de calcul, soit celle dont le revenu sert de base au calcul de l'impôt, les précède. L'imposition de la TPC se fait donc normalement selon le système *praenumerando* (ATA/135/2015 précité ; ATA/604/2005 du 13 septembre 2005).

6. La concession est l'acte juridique par lequel une collectivité de droit public confère à un tiers le droit d'exercer une activité dans le domaine juridiquement réservé à ladite collectivité (Pierre MOOR/François BELLANGER/Thierry TANQUEREL, *Droit administratif*, vol. III, 2^{ème} éd., 2018, p. 158 ; Thierry TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2011, p. 351 n. 1029).

La jurisprudence et la doctrine majoritaires considèrent que la concession est un acte de nature mixte, en partie unilatéral, en partie bilatéral (ATF 132 II 485 ; 130 II 18 ; Pierre MOOR/François BELLANGER/Thierry TANQUEREL, *op. cit.*, p. 260). Sont considérées comme unilatérales (ou réglementaires), outre l'octroi même de la concession, les clauses de la concession qui découlent de la loi et qui fixent les devoirs du concessionnaire. Pourront être bilatérales, les clauses qui fixent, sur des points moins importants pour la réalisation de l'intérêt public, les droits et devoirs réciproques des parties, dans la mesure où la loi leur laisse une marge de manœuvre : durée de la concession, soutien de la collectivité, redevance, etc. Les clauses bilatérales constituent un contrat de droit public (Thierry TANQUEREL, *op. cit.*, p. 356 n. 1047-1049).

La redevance de concession est une contribution causale qui représente la contrepartie de l'avantage particulier reçu (Pierre MOOR/François BELLANGER/Thierry TANQUEREL *op. cit.*, p. 271 ; Thierry TANQUEREL, *op. cit.*, p. 356 n. 1047-1049).

7. a. Une concession est requise pour l'exploitation de tout aéroport ouvert à l'aviation publique (aéroport). Cette concession est octroyée par le DETEC (art. 36a al. 1 de la loi fédérale sur l'aviation du 21 décembre 1948 - LA - RS 748.0). Le concessionnaire est autorisé à exploiter l'aéroport à titre commercial et, en particulier, à prélever des taxes (art. 36a al. 2 LA).
- b. La gestion et l'exploitation de l'aéroport sont confiées, dans les limites de la concession fédérale, à l'AIG, établissement de droit public doté de la personnalité juridique (art. 1 de la loi sur l'aéroport international de Genève du 10 juin 1993 - LAIG - H 3 25).

L'établissement a pour mission de gérer et d'exploiter l'aéroport et ses installations en offrant, au meilleur coût, les conditions optimales de sécurité, d'efficacité et de confort pour ses utilisateurs (art. 2 al. 1 LAIG).

- c. L'AIG peut donner en location ou en concession les locaux techniques, administratifs et commerciaux dont il est propriétaire et dont il n'a pas lui-même l'usage (art. 31 LAIG).

Dans le cadre de la gestion de l'établissement, le conseil d'administration édicte notamment un règlement général sur l'organisation de l'aéroport (art. 3 let. b du règlement d'application de la loi sur l'aéroport international de Genève du 13 décembre 1993 - RAIG - H 3 25.01).

Aucune activité commerciale, financière, industrielle ou artisanale ne peut être exercée à l'aéroport sans l'octroi d'une concession (art. 15 du règlement d'exploitation de l'aéroport du 31 mai 2001 ; ci-après : le règlement d'exploitation).

8. a. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2).
- b. Le juge est en principe lié par un texte clair et sans équivoque. Ce principe n'est toutefois pas absolu, dès lors que le texte d'une norme peut ne pas correspondre à son sens véritable. L'autorité qui applique le droit ne peut ainsi s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs sérieux

peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, de même que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e).

c. Lorsque le législateur fiscal recourt à une notion empruntée à un autre domaine du droit, il faut alors déterminer s'il entend reprendre cette notion telle quelle et s'y tenir ou s'il s'agit d'un « point d'accrochage » permettant de définir l'opération ou l'état de fait qu'entend saisir la loi. Dans le premier cas, l'interprétation de la notion est limitée par sa définition dans la partie du droit où elle a été puisée. Dans le second, il faut prendre en compte le sens et le contenu (éventuellement économique) de la notion de droit privé, qui peuvent être interprétés le cas échéant extensivement au regard du but et de la systématique de la loi fiscale (Danielle YERSIN, Remarques préliminaires, in : Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct - Commentaire de la LIFD, 2017, n. 50 p. 28-29).

9. a. Selon l'art. 253 CO, le bail à loyer est un contrat par lequel le bailleur s'oblige à céder l'usage d'une chose au locataire, moyennant un loyer.

À teneur de l'art. 257 CO, le loyer est la rémunération due par le locataire au bailleur pour la cession de l'usage de la chose.

b. Le bail partiaire est un contrat prévoyant que le loyer sera fixé en fonction du chiffre d'affaires du locataire. Souvent, les parties conviennent d'un loyer fixe et d'un loyer complémentaire proportionnel au chiffre d'affaires (Pierre TERCIER/Laurent BIERI/Blaise CARRON, Les contrats spéciaux, 2016, p. 294 n. 2169 et 2170 ; David LACHAT, Bail à loyer, 2008, p. 499). Au-delà d'un montant minimum, le loyer fluctue en fonction de la marche du commerce. En règle générale, le locataire est tenu de remettre ses comptes une fois l'an, ou une fois pas semestre, au bailleur, qui réajuste le montant dû en fonction des résultats obtenus, sur la base d'un pourcentage convenu entre les parties (David LACHAT, op. cit., p. 499).

Ce mode de fixation de loyer est fréquemment utilisé non seulement dans les baux portant sur les établissements publics (cafés, restaurants, hôtels, dancings, etc.), mais également pour les boutiques en tout genre établies dans les aéroports internationaux, dans certaines gares et dans la plupart des grands centres commerciaux suisses (Jean-Marc SIEGRIST, Quelques loyers variables et variations de loyer, 19^{ème} séminaire sur le droit du bail, 2016, p. 81).

Le locataire de locaux commerciaux qui accepte que son loyer soit fixé en fonction de son chiffre d'affaires a une obligation d'usage de ses locaux, qui le contraint à exercer régulièrement ses activités, plus spécialement à maintenir son

commerce ouvert durant les horaires usuellement applicables à la branche commerciale à laquelle il appartient (Jean-Marc SIEGRIST, op. cit., p. 88).

10. Comme le relève à juste titre l'intimée, la LCP ne prévoit pas de définition autonome de la notion de loyer. Rien n'exclut en l'espèce de se référer à la notion de « loyer » telle qu'elle ressort du CO pour interpréter l'art. 305 LCP.

Il ressort des dispositions précitées que pour qu'un tiers puisse exercer une activité commerciale à l'aéroport de Genève, une concession doit lui être accordée par l'AIG. La convention de concession conclue entre la recourante et l'AIG, qui concrétise cette exigence, prévoit le paiement d'une redevance mensuelle, déterminée en fonction d'un pourcentage du total des recettes brutes (chiffre d'affaires) provenant de l'exploitation concédée, laquelle ne peut toutefois descendre en dessous d'un certain montant. Cette redevance, qui représente la contrepartie de l'avantage particulier reçu (Pierre MOOR/François BELLANGER/Thierry TANQUEREL op. cit., p. 271 ; Thierry TANQUEREL, op. cit., p. 356 n. 1047-1049), peut être assimilée à un loyer au sens du CO dès lors qu'elle revêt les mêmes caractéristiques et vise le même but, à savoir rémunérer la cession de l'usage de la chose (257 CO). Le fait que le mode de fixation de la redevance revête les caractéristiques d'un bail partiaire – ce que la recourante ne conteste au demeurant plus dans son recours devant la chambre de céans – n'est pas problématique, dès lors que la LCP n'exclut pas la prise en compte d'un loyer fixé de cette manière.

Pour le surplus, la recourante ne se réfère plus – à juste titre – à la distinction entre redevance commerciale et domaniale mise en place dans certains aéroports, dès lors que celle-ci n'a aucune incidence sur le présent litige. Elle ne sollicite par ailleurs plus la prise en compte de seulement 30 % du montant des redevances à titre de loyer, ce mode de calcul ne reposant au demeurant sur aucune base légale.

C'est ainsi à juste titre que l'intimée, suivie par le TAPI, a pris en compte le montant des redevances dans le calcul du loyer au sens de l'art. 305 LCP, pour fixer la TPC.

11. Dans un second grief, la recourante relève que l'art. 302 LCP serait inconstitutionnel et arbitraire, car contraire à l'art. 127 al. 2 Cst. Le principe de l'égalité de traitement ne serait en particulier pas respecté s'agissant des contribuables possédant un bail commercial, et a fortiori lorsque le bail serait partiaire, en l'absence d'une diminution du chiffre d'affaires égale au montant des loyers payés. L'imposition des loyers devait ainsi être supprimée dans le cadre de sa TPC, subsidiairement, le montant des redevances payées devait être déduit du chiffre d'affaires retenu pour le prélèvement de la TPC.

12. De jurisprudence constante, la chambre administrative est habilitée 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 (ATA/614/2017 du 30 mai 2017 consid. 4 et les arrêts cités ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, vol. 1, 3^{ème} éd., 2012, p. 345 n. 2.7.3). Cette compétence découle du principe de la primauté du droit fédéral sur le droit des cantons, ancré à l'art. 49 al. 1 Cst. (ATF 138 I 410 consid. 3.1 ; ATA/43/2016 du 19 janvier 2016 consid. 4a). D'une manière générale, les lois cantonales ne doivent rien contenir de contraire à la Cst., ainsi qu'aux lois et ordonnances du droit fédéral (ATF 127 I 185 consid. 2 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. 1, 3^{ème} éd., 2013, p. 786 n. 2337 ss). Le contrôle préjudiciel permet de déceler et de sanctionner la violation par une loi ou une ordonnance cantonales des droits garantis aux citoyens par le droit supérieur. Toutefois, dans le cadre d'un contrôle concret, seule la décision d'application de la norme viciée peut être annulée (ATA/614/2017 précité consid. 4 ; ATA/43/2016 précité ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, op. cit., p. 352 n. 2.7.4.2).
13. a. En vertu de l'art. 8 Cst., tous les êtres humains sont égaux devant la loi. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est repris à l'art. 127 al. 2 Cst. qui dispose que dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés.
- b. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst. 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, 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 (ATF 138 V 176 consid. 8.2 ; 134 I 23 consid. 9.1 ; 131 I 1 consid. 4.2). Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 138 I 225 consid. 3.6.1 ; 138 I 265 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_582/2013 du 2 mai 2014 consid. 6.2.1). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 129 I 346 consid. 6 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_200/2011 du 14 novembre 2011 consid. 5.1).
- c. 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. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive (ATA/126/2018 du 6 février 2018 consid. 2b ; ATA/881/2014 du 11 novembre 2014), 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).

14. Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable (ATF 141 I 70 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_68/2016 du 2 juin 2017 consid. 5). De plus, il ne suffit pas que les motifs de la décision attaquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 141 I 49 consid. 3.4 ; 140 I 201 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_199/2015 du 31 mai 2016 consid. 6.1).
15. En l'espèce, la recourante soutient que la prise en compte des redevances à titre de loyers induirait une surimposition d'un petit groupe de contribuables, à savoir ceux au bénéfice d'un bail partiaire. Ce faisant, la recourante part d'une prémisse erronée selon laquelle son chiffre d'affaires seraient imposé à deux reprises. Or, si la TPC se calcule notamment sur la base d'un coefficient qui s'applique à son chiffre d'affaires, la prise en compte dudit chiffre d'affaires dans le cadre de son loyer ne l'est qu'à titre de critère permettant la fixation des redevances. Cette double prise en compte est due au mode de fixation des redevances, librement établie entre la recourante et l'AIG à teneur du contrat de concession qu'elles ont conclu.

Comme le relève à juste titre l'intimée, c'est au contraire les solutions préconisées par la recourante – à savoir la suppression de l'imposition de ses loyers, subsidiairement, la déduction du montant des redevances du chiffre d'affaires pris en compte pour le prélèvement de la TPC – qui induiraient une inégalité de traitement, notamment envers les contribuables soumis au paiement d'un loyer fixe. Elles ne se fondent d'ailleurs sur aucune base légale et sont clairement contraire aux dispositions de la LCP.

De plus, il n'apparaît pas que la recourante ait été imposée différemment des autres contribuables se trouvant dans la même situation. L'intimée a effectivement indiqué, lors de l'audience du 11 mai 2017, que toutes les entreprises qui payaient une redevance sur le territoire communal étaient taxées de la même manière, à savoir que le montant de la redevance étant pris en compte comme montant du loyer annuel.

Il en résulte que l'art. 302 LCP, tout comme son application au cas d'espèce, n'est ni contraire à l'art. 127 al. 2 Cst., ni arbitraire, de sorte que le jugement du TAPI sera également confirmé sur ce point.

16. La recourante se plaint enfin d'une violation du principe de l'interdiction de la double imposition dès lors que dans sa situation, l'imposition des redevances reviendrait à imposer deux fois le chiffre d'affaires.
17. a. L'art. 127 al. 3 Cst. interdit la double imposition par les cantons, la Confédération prenant les mesures nécessaires.
- b. Ce principe s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective), à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle) ou encore qu'un canton impose plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujetti aux impôts dans un autre canton (interdiction du traitement fiscal discriminatoire ; ATF 138 I 297 consid. 3.1 ; 137 I 145 consid. 2.2 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 475 n. 5).
- c. L'art. 127 al. 3 Cst. ne protège que contre les doubles impositions intercantionales, de sorte que les conflits intracantonaux mettant en cause des collectivités d'un même canton, par exemple en cas de problème de répartition intercommunale, sont régis uniquement par le droit cantonal (ATF 114 Ia 80 consid. 3 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 478 n. 15).
- d. Les cantons peuvent partager leur compétence fiscale et la déléguer à des corporations publiques territoriales, l'organisation à l'intérieur du canton et la répartition entre cantons et communes relevant du droit cantonal et de la libre appréciation du législateur cantonal. La délimitation des compétences à l'intérieur du canton ne peut par conséquent émaner que du canton, dans la mesure où les règles du droit fiscal intercantonal ne trouvent pas application dans les rapports intracantonaux (Daniel DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, 2^{ème} édition, 2013, n. 11 et n. 70).
18. a. L'art. 303A LCP, qui porte l'intitulé « double imposition » prévoit que lorsqu'un contribuable assujetti à la taxe professionnelle communale dans une commune genevoise exerce également son activité dans d'autres cantons ou à l'étranger, par l'intermédiaire d'un siège, d'un établissement stable ou d'une autre forme de base d'activité, telle que décrite à l'art. 301 al. 1 let. e LCP, les éléments de taxation directement afférents à cette activité hors du canton ne sont pas pris en considération.
- b. Cette disposition met en évidence l'exonération des contribuables qui rempliraient les conditions d'assujettissement à la TPC si elle existait à l'extérieur du canton sous la forme connue à Genève (MGC 1984 42/IV, 4934-4980, p. 4960).

19. En l'espèce, la recourante se réfère à la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la double imposition prohibée par l'art. 127 al. 3 Cst. Ce faisant, elle perd de vue que la disposition précitée ne vise que les cas de double imposition intercantonale et n'est pas applicable aux conflits intracantonaux. De la même manière, l'art. 303A LCP vise uniquement à prévenir les cas de double imposition intercantonale.

Nonobstant, la situation que la recourante critique en réalité est le fait que son chiffre d'affaires soit pris en compte à deux reprises dans le cadre de la fixation de la TPC, soit une première fois dans le cadre de son chiffre d'affaires annuel et une seconde fois à titre de loyer professionnel, celui-ci permettant de fixer le montant des redevances payées à l'AIG. Or, cette situation n'est pas assimilable à un cas de double imposition, dans laquelle un même contribuable serait tenu de payer un impôt similaire pour la même période et le même objet, dès lors qu'il n'est nullement question de la soumettre à deux impôts distincts portant sur le même objet. De plus, cette situation est uniquement due aux termes du contrat qu'elle a librement signé avec l'AIG.

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté et le jugement du TAPI intégralement confirmé.

20. Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Vu l'issue du litige, 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 4 janvier 2017 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 1^{er} décembre 2016 ;

au fond :

le rejette ;

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

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 RSM (Lausanne) SA, mandataire de la recourante, à Me Alexandre Faltin, avocat de la commune du Grand-Saconnex, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Thélin, Mme Junod, juges

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :