BGE 122 I 213

Bundesgericht (BGE), 1995-11-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_122 I 213

FR: ATF 122 I 213

IT: DTF 122 I 213

Regeste

Regeste Art. 41ter Abs. 2 BV und Art. 2 MWSTV: Vereinbarkeit der Genfer Billetsteuer (droit des pauvres, "Armensteuer") mit der Mehrwertsteuer. Obwohl die Armensteuer nach dem Genfer Steuergesetz vom 9. November 1887 gewisse Ähnlichkeiten mit der Mehrwertsteuer aufweist, namentlich soweit sie ebenfalls Umsätze auf bestimmten Dienstleistungen belastet oder vom Endverbraucher zu tragen ist, unterscheidet sie sich wesentlich von ihr durch die Tatsache, dass sie eine besondere Verbrauchssteuer ist, die ausschliesslich ganz bestimmte Dienstleistungen belastet, nämlich Unterhaltungsanlässe, während die Mehrwertsteuer eine allgemeine Steuer auf dem gesamten Inlandkonsum ist (mit Ausnahme der von der Steuer befreiten oder ausgeschlossenen Leistungen). Die Armensteuer und die Mehrwertsteuer sind somit nicht gleichgeartete Steuern im Sinne von Art. 41ter Abs. 2 BV (E. 2 u. 3).

Erwägungen

E. 2

a) Selon l' art. 41ter Cst. , la Confédération peut notamment percevoir un impôt sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée) (al. 1 lettre a) et des impôts de consommations spéciaux sur les marchandises (al. 1 lettre b) qui peuvent frapper le pétrole, d'autres huiles minérales, le gaz naturel et les produits résultant de leur raffinage, ainsi que les carburants qui proviennent d'autres matières (al. 4 lettre a), la bière (al. 4 lettre b), les automobiles et leurs parties constitutives (al. 4 lettre c). Les chiffres d'affaires que la Confédération frappe d'un impôt selon l'art. 41ter lettres a ou b Cst., ou qu'elle déclare exonérés, ne peuvent être soumis par les cantons et les communes à un impôt du même genre (art. 41ter al. 2 Cst.). Ce dernier principe est repris à l' art. 2 OTVA qui prévoit que ce que l'ordonnance soumet à la TVA ou qu'elle déclare exonéré ne peut être soumis par les cantons ou les communes à un impôt du même genre. b) L'autorité intimée a considéré que le droit des pauvres au sens des art. 443 ss LCP n'était pas un impôt du même genre que la TVA, de sorte que sa perception ne violait pas l' art. 41ter al. 2 Cst. La recourante prétend que la Confédération a la compétence exclusive de prélever des impôts de consommation frappant le chiffre d'affaires; le droit des pauvres, qui est une contribution de ce type, serait du même genre que la TVA et violerait par conséquent l' art. 41ter al. 2 Cst. , question que le Tribunal fédéral examine librement.

E. 3

a) aa) Entrée en vigueur le 1er janvier 1995 (art. 86 OTVA), la TVA est un impôt général sur la consommation intérieure, qui, à la différence de l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires, frappe également les services. Bien qu'aucune disposition légale ne l'impose, la TVA doit, dans l'intention du législateur, être supportée par le consommateur final dans la mesure où les conditions du marché le permettent. Cet impôt doit respecter le principe de la

neutralité concurrentielle et ne poursuivre aucun fin incitative. Son produit est affecté à concurrence de 5 % à des mesures en faveur des classes de revenus inférieures (cf. art. 41ter al. 3 Cst. et 8 al. 4 Disp. trans. Cst.). Il s'agit d'une contribution proportionnelle frappant les livraisons de biens et les prestations de services, calculée sur le chiffre d'affaires des entreprises assujetties à BGE 122 I 213 S. 216 tous les stades du processus économique, avec déduction de l'impôt préalable. Selon l' art. 27 al. 1 OTVA , elle est perçue au taux de 2 % sur certaines livraisons de biens et prestations de services (lettre a) et à 6,5 % sur toutes les autres opérations soumises à l'impôt (lettre b) (cf. également art. 41ter al. 1bis et al. 3 Cst. ; art. 8 al. 2 lettre e et art. 8bis Disp. trans. Cst.; Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale 1993, Conseil National, séance du 15 mars 1993, p. 337 ss; JEAN-MARC RIVIER, L'interprétation des règles de droit qui régissent la Taxe à la Valeur Ajoutée, in Archives 63 p. 355 ss, p. 356-358; ERNST HÖHN/KLAUS A. VALLENDER, Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, n. 14 et 33 ss ad art. 41ter). Outre la TVA, la Confédération peut prélever des impôts de consommation spéciaux, soit des impôts indirects qui frappent la consommation de certains produits (art. 41ter al. 1 lettre b et al. 4 Cst. ; HÖHN/VALLENDER, op.cit., n. 15 ad art. 41ter). bb) Le droit des pauvres est régi par les art. 443 ss LCP ainsi que par les art. 28 ss du règlement genevois du 11 août 1993 concernant les spectacles et les divertissements ainsi que la perception du droit des pauvres. Il est dû sur tous genres de spectacles, sur toutes manifestations artistiques, littéraires, musicales ou sportives, sur les conférences, expositions, exhibitions, fêtes, dont l'entrée est payante de quelque manière que ce soit, sur les bals et dancings, la musique dans les établissements publics, sur les loteries et tombolas de tous genres, les jeux divers et en général sur tous divertissements quelconques (art. 444 al. 1 LCP). Cette taxe est perçue par l'entreprise ou les organisateurs responsables pour le compte du canton (art. 444 al. 2 LCP). Elle s'élève en principe à 13 % de la recette brute versée par l'ensemble des clients, spectateurs, auditeurs ou autres participants (art. 445 LCP). Lorsqu'il est perçu un droit d'entrée, tout bénéficiaire d'entrée de faveur gratuite est, en principe, astreint au paiement d'une taxe fixe (art. 446 al. 1 LCP). Pour les installations foraines, ou lorsqu'il n'est pas délivré de billets d'entrée permettant un contrôle exact des recettes, la taxe peut être convertie par le Département de justice et police en une somme fixe payée par représentation ou séance, par semaine ou par mois (art. 447 LCP). Le produit de cette taxe, sous déduction des frais de perception et de contrôle, est versé à raison de 70 % à l'Hospice général et de 30 % à l'Etat pour être affecté à des activités et à des entreprises en faveur de la santé publique et du bien-être social (art. 443 al. 1 LCP). Selon l'autorité intimée, le droit des pauvres est un impôt de consommation frappant un certain type de dépenses, soit celles de divertissement. Il se BGE 122 I 213 S. 217 distinguerait notamment de la TVA par son caractère spécial: d'une part, il ne viserait qu'un secteur bien déterminé et limité de l'activité économique, et, d'autre part, il ne serait pas un impôt général destiné à financer l'activité de l'Etat mais une contribution spéciale en faveur des plus démunis, mise à la charge de ceux qui peuvent s'offrir des divertissements (cf. WALTER DIGGELMANN, Die Billetsteuer in der Schweiz, thèse Zurich 1944, p. 16 ss; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 5ème éd., Zurich 1995, p. 198). Le droit des pauvres se distinguerait par ailleurs de la TVA par ses modalités de perception car il est monophase et non pas multiphase. b) La doctrine est partagée en ce qui concerne la compatibilité des impôts sur les divertissements avec la TVA. Certains auteurs estiment, comme la recourante, que tous les impôts de consommation qui portent sur des transactions et que la volonté du législateur destine à être répercutés sur le consommateur, sont des impôts "du

même genre" au sens de l' art. 41ter al. 2 Cst. (HÖHN/VALLENDER, op.cit., n. 22 ad art. 41ter). A cet égard, les impôts sur les divertissements (appelés également "impôts sur les billets") ont pour but de grever les spectateurs assistant à des représentations divertissantes même si les lois créant de tels impôts déclarent que c'est l'organisateur qui est contribuable. Dans la mesure où l'intention du législateur est déterminante, il faudrait admettre que de tels impôts sont du même genre que la TVA puisqu'ils prétendent frapper le consommateur final (HÖHN/VALLENDER, op.cit., n. 32 ad art. 41ter; apparemment du même avis, STEPHAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994, p. 36-37, Ergänzungsband, Muri/Berne 1994, p. 17; cf. également JÜRG BRAND/JÖRG R. BÜHLMANN/HANS DERKSEN, Mehrwertsteuer und kantonale/kommunale Billettsteuer im Lichte von Art. 41ter Abs. 2 BV, in Revue fiscale 1996 p. 303 ss). D'autres auteurs affirment au contraire que les impôts sur les divertissements sont compatibles avec la TVA (ULRICH CAVELTI, Verfassungsrechtliche Probleme der Mehrwertsteuerverordnung, in L'Expert-comptable suisse 1995, p. 1087 ss, p. 1088; MARKUS REICH, Einführung in das Recht der Mehrwertsteuer, in ROLF H. WEBER/DANIEL THÜRER/ROGER ZÄCH, Das Recht der Mehrwertsteuer, Zurich 1994, p. 12-13; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Berne 1995, p. 51-52). La doctrine discute également la question de savoir si le droit des cantons et des communes de prélever des impôts sur les divertissements ne dépendrait pas de l'usage effectif qu'a fait la Confédération des BGE 122 I 213 S. 218 compétences qui lui sont conférées par les art. 41ter Cst. et 8 Disp. trans. Cst. et si ce droit ne serait pas limité aux chiffres d'affaires qui sont exclus du champ d'application de la TVA en vertu des art. 8 al. 2 lettre b Disp. trans. Cst. et 14 OTVA (HÖHN/VALLENDER, op.cit., n. 28 ss ad art. 41ter; CAMENZIND/HONAUER, op.cit., p. 52; PESTALOZZI/GMÜR/PATRY, La taxe sur la valeur ajoutée, Tome 1, Partie II B, Art. 2 OTVA ; KUHN/SPINNLER, Mehrwertsteuer, p. 36-37, Ergänzungsband, p. 17). Le Département fédéral des finances a d'ailleurs exprimé un avis semblable dans son Commentaire de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (FF 1994 III p. 534 ss, p. 534-535; cf. également l'Exposé des motifs du projet de réforme de la Constitution fédérale, p. 143-144 ad art. 113). Il faut toutefois relever que dans une prise de position adressée le 3 mars 1995 au Département cantonal, l'Administration fédérale des contributions a affirmé que le droit des pauvres n'était pas un impôt du même genre que la TVA, les deux contributions se distinguant par leur but et leur objet. c) Dans une jurisprudence déjà ancienne, le Tribunal fédéral a jugé que, même s'il était également calculé sur le chiffre d'affaires, un impôt minimum sur les recettes brutes, se substituant à l'impôt ordinaire sur le bénéfice net et le capital lorsque ceux-ci n'expriment pas la capacité contributive de l'entreprise en cause, n'était pas du même genre que l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires en vigueur à l'époque et qu'il ne violait pas l' art. 41ter al. 2 Cst. car le chiffre d'affaires ne représentait dans ce cas que formellement, et non matériellement, l'objet de l'impôt (ATF 96 I 560 consid. 5 p. 583). Le Tribunal fédéral a également jugé, en matière de taxe professionnelle genevoise frappant en partie des chiffres d'affaires qui étaient déjà soumis à l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires ou en étaient expressément exonérés, qu'il fallait considérer par "impôt du même genre" tout impôt de consommation dont la charge économique est financièrement supportée par le dernier acquéreur (l'utilisateur) et qui est calculé en fonction du prix de la marchandise. La compétence fédérale de percevoir un impôt de consommation n'excluait pas la faculté pour les cantons d'utiliser les chiffres d'affaires des entreprises pour calculer un impôt cantonal, à la condition qu'ils ne cherchent pas par là à en charger finalement aussi le consommateur en

fonction du prix de la marchandise. Tel n'était cependant pas le cas de la taxe professionnelle genevoise qui était un impôt professionnel général et non pas un impôt de consommation (Archives 49 p. 345 consid. 6 p. 356-357). BGE 122 I 213 S. 219 Dans ce dernier arrêt, le Tribunal fédéral a accordé une importance déterminante au report de l'impôt sur le consommateur et à son calcul fondé sur le chiffre d'affaires. Les contributions en cause étaient toutefois de nature essentiellement différentes, de sorte que ces critères relativement généraux étaient suffisants. Lorsqu'il s'agit en revanche d'apprécier deux impôts de consommation, il convient de se fonder sur des éléments plus précis car la Constitution n'exclut pas de manière générale les cantons de l'imposition des transactions touchées par la TVA et les impôts de consommation spéciaux, ou exonérées de ces impôts, mais se contente d'interdire la perception d'impôts du même genre (HÖHN/VALLENDER, op.cit., n. 21 ad art. 41ter). Le fait que l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires qui ne frappait que la consommation de marchandises a été remplacé par la TVA qui s'étend également aux services ne suffit donc pas à rendre le droit des pauvres inconstitutionnel. d) aa) Dans le cas particulier, il faut d'emblée constater que la distinction opérée par une partie de la doctrine entre les prestations expressément exonérées de la TVA (art. 15 OTVA) et celles qui sont exclues du champ de l'impôt (art. 14 OTVA) - qui seules, selon ces auteurs, pourraient être frappées d'un impôt sur les divertissements - est dénuée de pertinence. Le régime de ces deux types de prestations est en effet défini par le droit fédéral (art. 8 al. 2 let. b et c Disp. trans. Cst. et art. 14-15 OTVA), de sorte qu'une distinction fondée sur une notion restrictive et littérale de l'exonération ne se justifie pas; le fait que l'impôt préalable soit ou non déductible ne saurait en effet être retenu comme indication que la Confédération a fait ou non usage de ses compétences constitutionnelles, excluant ou laissant ainsi subsister un droit d'imposition des cantons et des communes (PETER SALADIN, Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, n. 203 ss et 214 ss ad art. 3; cf. également HÖHN/VALLENDER, op.cit., n. 32 ad art. 41ter; BRAND/BÜHLMANN/DERKSEN, op.cit., p. 304-307). Au demeurant, une telle interprétation soulèverait notamment le problème de savoir si les prestations fournies par des entreprises exemptées de la TVA (art. 19 OTVA) pourraient être frappées d'un droit des pauvres du moment qu'elles échappent de toute manière à la TVA. Il convient dès lors d'examiner si le droit des pauvres est en tant que tel un impôt du même genre que la TVA dont la perception en sus de cette dernière taxe serait prohibée par l' art. 41ter al. 2 Cst. bb) Il n'est pas nécessaire de décider si, de manière générale, le droit des pauvres - en tant qu'impôt sur les divertissements - doit être classé BGE 122 I 213 S. 220 dans la catégorie des impôts sur la dépense, comme l'admet la doctrine de façon générale mais parfois avec des réserves (cf. ERNST HÖHN, Steuerrecht, 7ème éd., Berne 1993, par. 2 n. 28 ss et n. 34 ss, en particulier n. 36; BLUMENSTEIN/LOCHER, op.cit., p. 183 ss et 198; DIGGELMANN, op.cit., p. 18 ss), ou dans celle des impôts de consommation. L'autorité intimée a constaté à bon droit que le droit des pauvres est un impôt sur un certain type de dépenses, à savoir les divertissements, et qu'il s'agit d'un impôt de consommation destiné à être supporté par le consommateur et calculé en fonction de la valeur de la prestation. A cet égard, il présente incontestablement des analogies certaines avec la TVA puisqu'il frappe également des chiffres d'affaires obtenus lors de la fourniture de certains services et qu'il doit être supporté par le consommateur. Il est par ailleurs sans importance que, dans certains cas, il fasse l'objet d'un calcul forfaitaire ou que les entrées de faveur gratuites soient également imposées. Des facilités de perception peuvent en effet aussi être accordées en matière de TVA (art. 47 al. 3 OTVA). Le fait que le droit des pauvres ne soit pas répercuté dans tous les cas pour son

montant entier sur le consommateur n'est pas non plus déterminant dans la mesure où le constituant fédéral a admis que la TVA pouvait, selon les conditions du marché, être ou non reportée sur ledit consommateur (Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale 1993, Conseil National, séance du 15 mars 1993, p. 338). Dans l'un et l'autre cas, l'élément significatif est l'intention du législateur de reporter l'impôt sur le consommateur et non son report effectif (cf. HÖHN/VALLENDER, op.cit., n. 22 ad art. 41ter). En outre, les considérations émises par certains députés genevois du siècle dernier qui voulaient imposer plus lourdement les spectacles "malsains" n'infirment pas la volonté du législateur cantonal de reporter le droit des pauvres sur le consommateur, le texte de la loi étant suffisamment clair à cet égard (cf. par exemple les art. 444 al. 2 et 446 al. 1 et 5 LCP); elles ne sauraient par ailleurs conférer un caractère incitatif à cette contribution. Enfin, l'affectation plus ou moins étendue du produit du droit des pauvres et de celui de la TVA en faveur de personnes défavorisées ne contribue pas à les distinguer de manière déterminante. cc) En revanche, le fait que le droit des pauvres est un impôt de consommation spécial qui frappe uniquement certaines prestations de service, soit les divertissements, alors que la TVA est un impôt général qui frappe l'ensemble de la consommation interne du pays (à l'exception des prestations exonérées ou exclues du champ de l'impôt) est un élément significatif. BGE 122 I 213 S. 221 L'imposition de l'ensemble de la consommation interne suisse vise des buts et des objets différents de ceux du droit des pauvres. La TVA doit frapper le revenu des consommateurs au moment de son utilisation, satisfaire aux exigences de la neutralité concurrentielle et tenir compte de l'importance des services concernés dans la consommation globale; ces éléments influencent son mode de perception multiphase et limité à la valeur ajoutée à chaque stade du processus économique (Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale 1993, Conseil National, séance du 15 mars 1993, p. 337 ss et 346). Le droit de pauvres vise en revanche une surimposition de certaines dépenses, considérées comme caractéristiques d'un certain niveau de vie, afin de faire participer de manière accrue les personnes aisées aux coûts de la santé et du bien-être social (cf. DIGGELMANN, op.cit., p. 18-19). Le fait que chacun cherche à se divertir n'enlève pas au droit des pauvres son caractère spécial car, s'agissant d'un impôt de consommation, ce caractère doit s'apprécier en premier lieu en fonction de l'étendue des prestations imposées et non pas du cercle des personnes assujetties. A cet égard, le droit des pauvres se distingue également de l'ancien impôt fédéral sur le chiffre d'affaires qui était un impôt général sur la consommation de marchandises et qu'au demeurant les cantons ne sauraient prélever à l'avenir pour leur compte sans violer l' art. 41ter al. 2 Cst. Le caractère spécial du droit des pauvres a en outre pour effet qu'à la différence de la TVA, le principe de la neutralité concurrentielle est limité au secteur économique concerné, soit celui des divertissements. L'objet et le but restreints du droit des pauvres permettent par ailleurs des modalités de perception relativement simples sous la forme d'une contribution monophase perçue uniquement au dernier stade de la distribution (cf., en matière de droit européen, la solution fondée sur des considérations comparables retenue par l'arrêt du 19 mars 1991 en la cause NV Giant contre Commune d'Overisje, C-109/90, Recueil de la jurisprudence de la Cour 1991, p. 1394 ss, n. 14 p. 1398, admettant la compatibilité d'une taxe sur les spectacles et les divertissements avec l'art. 33 de la Sixième Directive du Conseil 77/388/CEE du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires). Toutes ces différences sont suffisamment marquantes pour permettre d'affirmer que le droit des pauvres n'est pas un impôt du même genre que la TVA au sens de l' art. 41ter al. 2 Cst. e) Le droit des pauvres frappe des prestations de service, soit des

divertissements, et non pas des marchandises ou des biens qui font l'objet BGE 122 I 213 S. 222 d'une imposition spéciale de la Confédération. A cet égard, il n'est pas non plus un impôt du même genre que ceux énumérés à l' art. 41ter al. 1 lettre b et al. 4 Cst. L'autorité intimée a admis à bon droit que la Confédération avait une compétence constitutionnelle limitée à ces seuls impôts, de sorte que le droit des cantons de percevoir d'autres impôts de consommation spéciaux frappant des objets différents n'est en principe pas limitée (SALADIN, op.cit., n. 60 et 76 ad art. 3). La question de savoir si les cantons pourraient percevoir de multiples impôts spéciaux cantonaux de consommation frappant soit des marchandises, soit des services, n'a pas à être tranchée dans le cadre du présent recours car lors d'un contrôle concret des normes, le Tribunal fédéral n'examine que le cas qui lui est soumis et non pas des situations hypothétiques dans lesquelles la recourante ne se trouve pas. f) Au vu de ce qui précède, il faut constater que l'arrêt attaqué a confirmé l'assujettissement de la recourante au droit des pauvres sans violer l' art. 41ter al. 2 Cst.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.