

## **BGer 2C\_227/2015 vom 31. Mai 2016**

Bundesgericht, 2016-05-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_227\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_227_2015)

FR: TF 2C\_227/2015 du 31 mai 2016

IT: TF 2C\_227/2015 del 31 maggio 2016

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

L'arrêt attaqué est une décision finale ( art. 90 LTF ), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause concernant la taxe professionnelle communale genevoise, soit relevant du droit public ( art. 82 let. a LTF ), et qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte.

Le recours a été déposé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) par la société destinataire de l'acte attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ). Il respecte en outre les formes prescrites ( art. 42 LTF ), de sorte qu'il est en principe recevable, sous réserve de ce qui suit.

#### **E. 1.2**

En raison de l'effet dévolutif complet du recours déposé auprès de la Cour de justice (cf. ATF 136 II 101 consid. 1.2 p. 104), les conclusions de la recourante qui tendent à l'annulation de la décision du Service communal du 7 décembre 2012 et du bordereau définitif 2007 produit à la même date sont irrecevables.

#### **E. 1.3**

Pour la première fois devant le Tribunal fédéral, la recourante conclut à la constatation de la nullité de la décision du 7 décembre 2012 et à celle du bordereau de taxation définitive pour la période 2007. Elle présente à ce propos une argumentation juridique nouvelle, contestant la compétence du Service communal de "révoquer" les allègements fiscaux en cause.

##### **E. 1.3.1**

Selon l' art. 99 al. 2 LTF , les conclusions nouvelles sont irrecevables devant le Tribunal fédéral. Cela étant, la nullité peut, en présence d'un vice grave et évident, être constatée d'office et en tout temps ( ATF 134 III 75 consid. 2.4 p. 79; en lien avec la compétence de l'autorité : ATF 136 II 489 consid. 3.3 p. 495 s.). Il faut dès lors admettre que les conclusions en constatation de nullité de la recourante sont recevables quand bien même elles sont nouvelles.

##### **E. 1.3.2**

Contrairement aux conclusions, une argumentation juridique nouvelle devant le Tribunal fédéral est admissible, dans la mesure où elle repose sur les faits retenus par la juridiction cantonale ( ATF 138 III 416 consid. 5.2 p. 416; arrêt 5A\_736/2015 du 14 janvier 2016 consid. 2.1). L'argumentation juridique formulée par la recourante devant la Cour de céans pour justifier la constatation de la nullité des décisions du Service communal revient à contester la compétence de ce dernier. Reposant sur les faits retenus par la juridiction

cantonale, elle est donc admissible.

### **E. 2.1**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral contrôle librement le respect du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), alors qu'il n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, conformément au principe d'allégation (cf. art. 106 al. 2 LTF). L'acte de recours doit alors, sous peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits et principes constitutionnels violés et préciser de manière claire et détaillée en quoi consiste la violation (cf. ATF 141 I 36 consid. 1.3 p. 41; 139 I 229 consid. 2.2 p. 232; 138 I 232 consid. 3 p. 237; 136 II 304 consid. 2.5 p. 314).

### **E. 2.2**

Sauf exceptions non pertinentes en l'espèce (cf. art. 95 let. c, d et e LTF), la violation du droit cantonal en tant que tel ne peut être invoquée devant le Tribunal fédéral. Il est néanmoins possible de faire valoir que son application consacre une violation du droit fédéral, comme la protection contre l'arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. ou la garantie d'autres droits constitutionnels (ATF 141 IV 305 consid. 1.2 p. 308; 140 III 385 consid. 2.3 p. 287). Le Tribunal fédéral n'examine cependant de tels moyens que s'ils sont formulés conformément aux exigences de motivation qualifiée prévues à l'art. 106 al. 2 LTF (ATF 141 I 172 consid. 4.3 p. 176; 137 V 143 consid. 1.2 p. 145; 136 II 304 consid. 2.5 p. 314).

### **E. 2.3**

L'examen du Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (cf. art. 97 al. 1 et art. 105 al. 2 LTF).

### **E. 3**

La Cour de justice, confirmant la position des autorités précédentes, a considéré en substance qu'en vertu du droit cantonal, le Conseil administratif disposait d'un large pouvoir d'appréciation quant à la possibilité d'étendre à la TPC les allègements fiscaux accordés en matière d'ICC par le Conseil d'Etat, aux mêmes modalités que celles prévues par ce dernier. En l'occurrence, hormis une différence d'une année dans la période visée, qui s'expliquait parce que la demande d'extension formée par la recourante en matière de TPC avait été déposée après l'entrée en force du bordereau 1998, les modalités prévues dans l'arrêté du 20 novembre 1997 concernant l'ICC s'appliquaient à la TPC, en particulier son article 4. Comme le canton avait fait application de cette disposition pour réclamer à la recourante l'ICC portant sur les périodes fiscales 1998-2007, le Service communal était en droit, sur cette même base, de réclamer la TPC pour les périodes 1999-2007. L'autorité cantonale ne pouvait, dans ce contexte, être accusée d'avoir violé le principe de la bonne foi, ni celui de la légalité, le droit cantonal en matière de TPC se référant expressément aux modalités des allègements accordés en matière d'ICC.

### **E. 4**

Le litige porte sur la possibilité pour le Service communal de réclamer à la recourante la TPC pour les périodes allant de 1999 à 2007, malgré l'allègement fiscal qui avait été octroyé à celle-ci le 27 mai 1998.

### **E. 4.1**

La TPC est régie par la loi générale genevoise sur les contributions publiques du 14 décembre 1887 (ci-après : LCP; RS/GE D 3 05). Selon la jurisprudence et la doctrine dominante, il s'agit d'un impôt (arrêt 2P.9/1994 du 6 juin 1995 consid. 2b, in SJ 1996 p. 100 confirmé in 2P.241/2003 du 3 novembre 2004 consid. 2.3, in RF 60/2005 p. 359; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd. 2012, p. 307) qui frappe l'entreprise en fonction de son importance économique (arrêt 2C\_552/2012 du 3 décembre 2012 consid. 5.6). Il est perçu sur le revenu probable de l'activité déployée, calculé sur la base de coefficients applicables aux chiffres annuels des affaires du contribuable concerné, 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).

#### **E. 4.2**

Savoir si la recourante doit ou non s'acquitter de la TPC pour les années litigieuses est donc une question qui dépend de l'application et de l'interprétation du droit cantonal. Partant, le pouvoir d'examen de la Cour de céans s'inscrit dans le cadre de l' art. 106 al. 2 LTF (cf. supra consid. 2.2), et se limite aux griefs soulevés d'une manière conforme à cette disposition par la recourante.

#### **E. 5**

La recourante se plaint en premier lieu d'une application arbitraire du droit cantonal, plus particulièrement de l'interprétation donnée par la Cour de justice à l'art. 310C LCP dans sa version en vigueur au moment de la décision du Conseil d'Etat du 27 mai 1998 (ci-après aLCP).

#### **E. 5.1**

Une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle contredit d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. Le Tribunal fédéral n'a pas à déterminer quelle est l'interprétation correcte que l'autorité cantonale aurait dû donner des dispositions applicables; il doit uniquement examiner si l'interprétation qui a été faite est défendable ( ATF 141 I 70 consid. 2.2 p. 72; 132 I 13 consid. 5.1 p. 17 s.; 131 I 217 consid. 2.1 p. 219; arrêt 2C\_441/2015 du 11 janvier 2016 consid. 5.1). Par conséquent, si celle-ci ne se révèle pas déraisonnable ou manifestement contraire au sens et au but de la disposition ou de la législation cantonale en cause, elle sera confirmée, même si une autre solution paraît également concevable, voire préférable ( ATF 141 I 49 consid. 3.4 p. 53; 140 I 201 consid. 6.1 p. 206). 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 p. 53; 140 I 201 consid. 6.1 p. 206; 138 I 305 consid. 4.3 p. 319; 138 III 378 consid. 6.1 p. 379).

#### **E. 5.2**

L' art. 310C aLCP dispose que,

sur demande du contribuable, le conseil administratif ou le maire peuvent étendre à la taxe professionnelle communale les allègements fiscaux accordés par le Conseil d'Etat en application des articles 14A ou 65A et selon les mêmes modalités . L' art. 65A aLCP conférerait la possibilité au Conseil d'Etat d'octroyer des allègements fiscaux aux entreprises nouvelles pour une période de 10 ans au maximum. Depuis le 1

er janvier 1995, il a été repris par l'art. 10 al. 1 de la loi cantonale genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM; RS/GE D 3 15), disposition sur la

base de laquelle les allègements en matière d'ICC ont été octroyés par le Conseil d'Etat à la recourante le 20 novembre 1997.

La Cour de justice s'est demandé ce que signifiaient les termes "

selon les mêmes modalités " prévus à l'art. 310C in fine aLCP. Examinant le texte et les travaux préparatoires, elle a retenu que ceux-ci se référaient à l'ensemble des modalités assortissant l'allègement en matière d'ICC. Par conséquent, si l'autorité communale compétente faisait usage de son pouvoir d'appréciation et accordait un allègement en matière de TPC, les modalités devaient être les mêmes que celles prévues par le Conseil d'Etat dans l'allègement ICC.

On ne voit manifestement pas en quoi une telle interprétation serait arbitraire. Elle correspond non seulement au texte de la loi, mais aussi à la volonté du législateur, telle qu'elle ressort du Message du Grand Conseil (Mémorial du Grand Conseil 1985/III p. 3534). La recourante ne formule du reste aucune objection de nature à faire apparaître comme insoutenable le sens donné à la clause "selon les mêmes modalités" par la Cour de justice. Elle se contente d'y opposer sa propre thèse, selon laquelle seules les modalités d'octroi de l'allègement seraient visées et non pas les modalités relatives à son maintien.

Hormis le fait que cette position est favorable à la recourante, celle-ci ne repose sur aucun élément convainquant. Contrairement à ce que soutient l'intéressée, on ne voit pas que le texte de loi porterait uniquement sur les modalités d'octroi, ni que l'on puisse reprocher à la Cour de justice d'avoir procédé à une recherche dans les travaux préparatoires en vue de corroborer l'interprétation littérale. Quant à la modification de l'art. 310C LCP intervenue depuis lors, elle n'a pas porté sur la clause "selon les mêmes modalités" qui a été reprise telle quelle et demeure donc d'actualité. Le nouvel art. 310C LCP comprend une dernière phrase supplémentaire selon laquelle les décisions concernant l'extension de l'allègement fiscal en matière d'ICC à la TPC revêtent un caractère politique prépondérant au sens de l'art. 86 al. 3 LTF et ne sont pas sujettes à recours. Le fait que l'autonomie des communes dans l'octroi d'allègement ait ainsi été soulignée dans la nouvelle mouture de la loi ne permet pas d'en conclure que les modalités prévues à l'allègement en matière d'ICC ne s'appliquent pas à la TPC. Quant au contenu de la décision du 27 mai 1998 dont se prévaut aussi la recourante, les termes "après examen" et "en tous les cas" qui y figurent ne signifient pas que le Conseil administratif aurait entendu s'écarter des modalités prévues par le Conseil d'Etat le 20 novembre 1997. Aucun élément ne va en ce sens. Au contraire, la décision du 27 mai 1998 contient des références expresses à l'art. 310C aLCP et à l'allègement octroyé par le Conseil d'Etat, de sorte qu'il n'est à l'évidence pas indéfendable de considérer que les modalités prévues dans l'arrêté du 20 novembre 1997 régissaient aussi l'allègement octroyé en matière de TPC. Seules des conditions supplémentaires ont été posées dans la décision du 27 mai 1998 pour définir précisément la période couverte par l'allègement TPC. Cela s'explique par le fait que la demande d'allègement concernant ladite taxe est postérieure à l'octroi de l'allègement en matière d'ICC et qu'il fallait donc déterminer si l'année 1998 pouvait ou non être incluse dans l'allègement, ce qui n'a pas été le cas.

## **E. 6**

La recourante se prévaut ensuite d'une violation du principe de la légalité. Elle soutient qu'aucune base légale ne prévoyait la possibilité de révoquer les allègements fiscaux en matière de TPC et d'exiger le rattrapage de la taxe.

## **E. 6.1**

Le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'Etat (cf. art. 5 al. 1 Cst. ). Il revêt une importance particulière en droit fiscal, où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l' art. 127 al. 1 Cst. Cette norme - qui s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales ou communales - prévoit en effet que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi ( ATF 135 I 130 consid. 7.2 p. 140; arrêts 2C\_858/2014 du 17 février 2015 consid. 2.1, résumé in Archives 83 p. 68; 2C\_160/2014 du 7 octobre 2014 consid. 5.2, in Archives 83 p. 301). Le principe de la légalité exige non seulement que le cercle des contribuables mais également que les exceptions à l'assujettissement soient définis dans une loi au sens formel ( ATF 122 I 305 consid. 6b/dd p. 318; 103 Ia 505 consid. 3b in initio p. 513.; arrêt 2C\_858/2014 du 17 février 2015 consid. 2.1, résumé in Archives 84 p. 234).

## **E. 6.2**

L' art. 310C aLCP constitue la base légale permettant au Conseil administratif d'étendre, pour la TPC, les allègements fiscaux accordés par le Conseil d'Etat en matière d'ICC. L'allègement prévu à cette disposition est une dérogation au principe du paiement de l'impôt et à l'égalité entre les contribuables, puisqu'il tend à en favoriser certains. Il relève du pouvoir d'appréciation de l'autorité compétente. La nouvelle version de l'art. 310C LCP renforce du reste son caractère discrétionnaire en prévoyant expressément que la décision sur allègement revêt un caractère politique prépondérant et n'est pas sujette à recours.

Dans ce contexte, le renvoi prévu à l' art. 310C aLCP aux modalités prévues dans le cadre de l'allègement octroyé par le Conseil d'Etat en matière d'ICC suffit à constituer une base légale permettant l'application de ces modalités, sans que celles-ci ne doivent encore être définies précisément dans une loi. En effet, s'agissant de dérogations accordées à bien plaisir à des entreprises nouvelles ou en cours de restructuration, l'autorité compétente est, dans le cadre de son pouvoir d'appréciation, en droit de soumettre ces dérogations à des conditions, en particulier au maintien dans le canton des entreprises qui en bénéficient durant une certaine période, sans que ces exigences doivent être énumérées dans une loi. La recourante perd de vue qu'il ne s'agit pas de définir les conditions auxquelles l'imposition est due, mais seulement les circonstances dans lesquelles certains contribuables peuvent obtenir à titre exceptionnel le droit de ne pas s'acquitter de l'impôt.

## **E. 7**

Invoquant l' art. 5 al. 3 Cst. , la recourante se prévaut d'une violation de la protection de la bonne foi, soutenant qu'elle pouvait considérer que les allègements fiscaux en matière de TPC ne faisaient l'objet d'aucune clause de révocation, encore moins de rattrapage.

Aux termes de l' art. 5 al. 3 Cst. , les organes de l'État et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif ( ATF 136 I 254 consid. 5.2 p. 261; 134 V 306 consid. 4.2 p. 312 s.; arrêt 2C\_138/2015 du 6 août 2015 consid. 5.1).

En l'occurrence, la décision du 27 mai 1998 octroyant à la recourante l'allègement litigieux en matière de TPC indiquait que l'allègement accordé l'avait été

conformément à l'art. 310C LCP . Or, comme on l'a vu, cette disposition renvoie expressément aux mêmes modalités que celles octroyées par le Conseil d'Etat en matière

d'ICC, de sorte que la recourante est malvenue d'affirmer qu'elle pouvait comprendre que les allègements fiscaux octroyés en matière de TPC ne faisaient l'objet d'aucune "clause de révocation ou de possibilité de rattrapage". D'autre part, la décision du Conseil administratif indique qu'il s'agit

d'étendre à la TPC les allègements fiscaux accordés à la recourante par le Conseil d'Etat . Une extension signifie que ce qui était applicable en matière d'ICC le devient aussi en matière de TPC. Partant, on ne voit manifestement pas que les autorités compétentes aient adopté un comportement contradictoire ou abusif vis-à-vis de la recourante, contraire à l' art. 5 al. 3 Cst. , lui faisant croire que l'allègement en matière de TPC n'était pas soumis aux mêmes modalités que l'allègement accordé en matière d'ICC.

## **E. 8**

Dans un dernier grief, la recourante se prévaut, pour la première fois dans la procédure (cf. supra consid. 1.3.2), de l'incompétence du Service communal pour révoquer l'allègement fiscal octroyé par le Conseil administratif le 27 mai 1998.

### **E. 8.1**

Selon le parallélisme des formes, une décision ne peut être révoquée en principe que par l'autorité qui a pris la décision initiale et selon la même procédure (cf. ATF 141 V 495 consid. 4.2 p. 503 et les références citées).

Il se trouve que, contrairement à ce que soutient la recourante, la décision du 27 mai 1998 n'a pas été révoquée par le Service communal. Celui-ci, en lui réclamant, le 7 décembre 2012, la TPC des périodes fiscales 1999 à 2007 et en lui notifiant le bordereau de la taxation définitive 2007, a uniquement agi dans le cadre de ses compétences, en sa qualité d'autorité chargée de prélever la TPC. En effet, le chiffre 4 des modalités figurant dans l'arrêté du Conseil d'Etat du 20 novembre 1997, applicable à l'allègement en matière de TPC par renvoi de l' art. 310C aLCP , prévoyait que

si, sans raison économique majeure, la société transfère son siège ou une partie prépondérante de son activité hors du canton pendant la durée de l'allègement ou dans les cinq années qui suivront celle où il aura cessé de déployer ses effets, le montants des impôts qui auraient été perçus sans allègement sera exigible en totalité . Cette clause pose ainsi une condition résolutoire qui, si elle se réalise, fait perdre ses effets à l'allègement et autorise les autorités compétentes à percevoir l'impôt qui aurait été dû sans celui-ci. Elle n'implique donc pas la révocation de la décision d'allègement, mais en supprime les effets en rendant les impôts exigibles. Dès lors qu'il n'est pas contesté en l'espèce que la recourante a quitté Genève dans le délai de cinq ans suivant la fin de la période d'allègement, il appartenait bien au Service communal, en sa qualité d'autorité de prélèvement de la TPC, de réclamer à la recourante l'impôt qui aurait été dû sans l'allègement qui était désormais exigible et ce, indépendamment de toute révocation de la décision du Conseil administratif du 27 mai 1998.

Dans ces circonstances, le recours doit être rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

## **E. 9**

Compte tenu de l'issue du litige, les frais seront mis à la charge de la recourante ( art. 66 al. 1 LTF ). Il ne sera pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

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