

# **GE\_GERICHTE ATA/830/2021 vom 10. August 2021**

GE Cour de justice, 2021-08-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_830\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_830_2021)

FR: GE\_GERICHTE ATA/830/2021 du 10 août 2021

IT: GE\_GERICHTE ATA/830/2021 del 10 agosto 2021

## **Regeste**

Résumé: Taxe professionnelle communale due par une société ayant pour but la gestion de centres médicaux. Contestation du chiffre des affaires retenu et du coefficient appliqué par l'autorité intimée. Le chiffre des affaires retenu par l'autorité intimée est celui découlant des comptes produits par la recourante et celle-ci n'a pas démontré que ceux-ci comprendraient des montants ne devant pas être considéré comme du chiffre des affaires. Examen de l'activité de la recourante et confirmation du coefficient appliqué par l'autorité intimée. Recours rejeté.

## **Erwägungen**

### **E. 19**

juillet 2019, la recourante n'a pas demandé la taxation distincte d'une ou plusieurs parties de son chiffre des affaires au titre d'une ou des activités accessoires. Il ressort en effet de sa réclamation qu'elle remettait en cause le chiffre des affaires retenu par l'autorité intimée ainsi que le coefficient à appliquer globalement audit chiffre des affaires.

L'objet du litige ne pouvant s'étendre au fil des instances, les conclusions subsidiaires de la recourante tendant à la taxation séparée de son chiffre des affaires en fonction d'activités principale et accessoires, formées uniquement devant le TAPI, étaient exorbitantes au litige et, partant, irrecevables devant cette instance. Elles ont par ailleurs été formées au stade de sa réplique devant le TAPI, et donc tardivement, de sorte qu'elles étaient, pour cette raison également, irrecevables.

Irrecevables devant le TAPI, ces conclusions le sont également devant la chambre administrative. 3)

La recourante conteste le chiffre d'affaires retenu par l'autorité intimée.

- 10/18 - A/2255/2020

a. Les communes du canton de Genève peuvent prélever la TPC, notamment auprès des sociétés anonymes qui ont dans le canton leur siège ou un établissement stable (art. 301 al. 1 let. c de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05).

La TPC est un véritable impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2P.9/1994 du 6 juin 1995 consid. 2b, confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2P.241/2003 du 3 novembre 2004 consid. 2.3 = RF 60/2005 p. 359 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 307) et non une taxe ou une charge de préférence, mais il est distinct de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ATA/969/2020 du 29 septembre 2020 consid. 4c les références citées). Il s'agit d'un impôt qui frappe l'entreprise en fonction de son importance économique (arrêt du Tribunal fédéral 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_140/2015 du 31 mai 2016 consid. 5). Dans le système de la TPC, l'importance économique de l'entreprise est mesurée à l'aune de plusieurs critères qui permettent ensemble d'affiner et de pondérer la réelle capacité contributive de celle-ci (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_32/2019 du 25 février 2019 consid. 7.2).

Selon les travaux préparatoires de la nouvelle de 1969 (loi no 3'362), la TPC est une contribution aux dépenses de la collectivité qui est exigée de toute personne qui exerce une activité lucrative indépendante ou exploite une entreprise commerciale sur le territoire de la commune, quel que soit le bénéfice réalisé, et même en l'absence de tout bénéfice. Ne visant pas à imposer le revenu net, la taxe professionnelle doit toutefois être proportionnée à la dimension des entreprises assujetties. C'est pourquoi il a fallu mettre sur pied tout un système permettant de déterminer l'importance relative des entreprises entre elles (MGC 1969 I 658).

b. Le chiffre des affaires est la somme des prestations obtenues par le contribuable pour son propre compte et en son nom, en contrepartie de livraisons ou de mise à disposition de marchandises et de biens ainsi que de services rendus (art. 304 al. 1 LCP).

L'ancien Tribunal administratif, puis la chambre administrative ont retenu que le chiffre des affaires au sens de l'art. 304 LCP est une notion beaucoup plus large que le chiffre d'affaires. Le chiffre des affaires sert à évaluer la grandeur d'une entreprise sur la base du volume complet de ses rémunérations ou, pour reprendre les termes de l'exposé des motifs de la nouvelle de 1985 (loi no 5'561), du volume de ses affaires (ATA/969/2020 du 29 septembre 2020 consid. 8a et les références citées ; MGC 1984 IV 4947).

- 11/18 - A/2255/2020

Il résulte de l'interprétation historique de l'art. 304 al. 1 LCP, en particulier des travaux préparatoires relatifs à la TPC, que le législateur cantonal a voulu conférer une portée très large à la notion de « chiffre des affaires » (MGC 1969 I 661 : « Cette notion est nettement plus large que celle de "chiffre d'affaires" » ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_151/2020 du 25 mai 2020 consid. 4.2 ; 2C\_552/2012 du 3 décembre 2012 consid. 5.5). Celle-ci doit englober « toutes sortes de revenus professionnels, tels que les ventes, les locations, les commissions, les honoraires, etc. ; elle peut même comprendre dans certains cas les remboursements de frais généraux lorsqu'ils conditionnent l'importance de l'entreprise du contribuable » (MGC 1969 I 661 s. ; Claude CLAUDET, La taxe professionnelle communale, RF 1983 p. 555 ss, 556).

L'art. 304 al. 1 LCP comportait par ailleurs, préalablement à sa modification du 21 juin 1985, une seconde phrase précisant entre autres : « Sont notamment considérés comme chiffre des affaires (...) et, en général, tous les produits acquis en relation avec l'activité lucrative » (MGC 1969 I 645). Or, il ressort des travaux parlementaires que cette énumération des éléments faisant partie du chiffre des affaires a par la suite été supprimée à de pures fins de simplification, le législateur genevois ayant en effet estimé qu'ils étaient d'ores et déjà englobés par la nouvelle définition générale présentement en vigueur (MGC 1984 IV 4960 s. ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_552/2012 précité consid. 5).

c. Sont notamment compris dans le chiffre des affaires : les prestations obtenues par le contribuable pour des travaux remis en sous-traitance. Est réservée la facturation directe par le sous-traitant aux clients (let. a) ; la part de son chiffre d'affaires que le contribuable réalise dans un consortium ou une association temporaire (let. b) ; le fermage que le contribuable reçoit lorsqu'une activité exercée dans des locaux lui appartenant est affermée (let. c) ; lors de la cessation de l'activité du contribuable, les montants bruts provenant de la liquidation de ses stocks (let. d ; art. 304 al. 2 LCP). En revanche, ne sont pas compris dans le chiffre des affaires, pour autant qu'ils ressortent clairement de la comptabilité : les rabais et escomptes accordés aux clients (let. a) ; les impôts à la consommation, tels que la taxe sur la valeur ajoutée, les taxes à l'importation sur les carburants et les combustibles, ainsi que les impôts spéciaux sur les boissons et sur le tabac (let. b) ; les droits de douane (let. c) ; les émoluments administratifs, pour autant qu'ils constituent des frais directs d'exploitation (let. d) ; les bénéfices en capital, sauf s'ils constituent le produit d'une activité lucrative, même accessoire (let. e) ; le produit de la gestion de la fortune privée des personnes physiques (let. f) ; les commissions rétrocédées à des tiers, pour autant que le contribuable en fournisse la justification (let. g) ; la valeur des produits consommés par le contribuable et ses employés (let. h) ; les indemnités d'assurances, sauf celles qui sont acquises en relation avec l'activité lucrative (let. i) ; le produit de la location non meublée de biens immobiliers (let. j ; art. 304 al. 3 LCP).

- 12/18 - A/2255/2020

Le contexte d'application de l'art. 304 al. 3 let. g LCP implique quatre parties en présence, soit, par exemple, un acheteur, un vendeur, un intermédiaire qui doit faire appel à un auxiliaire auquel il rétrocède une partie de sa commission. Ce schéma correspond à une situation notoire de rétrocession de commissions (ATA/969/2020 du 29 septembre 2020 consid. 8b).

d. L'expression « pour son propre compte et en son nom » de l'art. 304 al. 1 LCP a été introduite sous cette forme dans la loi no 5'661 entrée en vigueur le 1er janvier 1986. L'exposé des motifs de cette nouvelle indique que « les termes "pour son propre compte et en son nom" s'entendent au sens juridique et impliquent que le contribuable doit être le créancier de la prestation dans son ensemble. Il ne s'agit pas de mettre en évidence la notion économique de la prestation qu'il obtiendrait finalement, soit son bénéfice » (MGC 1984 IV 4961 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_151/2020 précité consid. 4.2). 4) a. L'art. 58 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) qui prévoit que le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent, énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel les comptes, et notamment le compte de résultats, établis conformément aux règles du droit commercial (ou comptable) lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières (ATF 137 II 353 consid. 6.2). L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3 ; 137 II 353 consid. 6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1 ; 2C\_443/2017 du 15 janvier 2018 consid. 6.3). Le principe d'autorité du bilan lie non seulement l'autorité fiscale, mais également le contribuable lui-même, qui est tenu par sa comptabilité (autorité formelle du droit comptable ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.1).

b. Le compte de résultat reflète les résultats de l'entreprise durant l'exercice (art. 959b al. 1 1ère phr. de la loi fédérale complétant le code civil [livre cinquième : droit des obligations] du 30 mars 1911 - CO - RS 220). Parmi les postes du compte de résultat figure les produits nets des ventes de biens et de prestations de services (art. 959b al. 2 ch 1 et al. 3 ch. 1 CO). 5)

En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257

- 13/18 - A/2255/2020 consid. 4c.aa). Des explications générales et non étayées ne suffisent pas (ATA/71/2019 du 22 janvier 2019 consid. 6).

Conformément à la jurisprudence, dès lors que l'autorité fiscale a écarté un montant lors de la taxation, puis lors de la réclamation, il appartient à la contribuable d'apporter spontanément les justificatifs y relatifs (ATA/188/2019 du 26 février 2019 consid. 4 et les références citées). 6)

En l'espèce, la recourante soutient que son chiffre d'affaires ne correspond pas au montant de CHF 24'473'314.- retenu par l'autorité intimée (moyenne de CHF 24'544'987.- pour 2017 et CHF 24'401'641.- pour 2018), mais à la moyenne de CHF 11'601'848.- pour 2017 et CHF 11'872'237.- pour 2018. Elle affirme avoir rétrocédé aux médecins non salariés des montants de CHF 12'822'996.- en 2017 et CHF 12'503'343.- en 2018, ces chiffres correspondant aux rubriques « médecins », « charges du personnel et médecins » et « charges d'exploitation » de son CPP.

Si la recourante utilise, certes, le terme de rétrocession, il ressort de son argumentation qu'elle ne prétend pas avoir rétrocédé des commissions aux médecins, au sens de l'art. 304 al. 3 let. g LCP, mais soutient avoir perçu au nom et pour le compte des médecins non salariés les honoraires versés par les patients, qu'elle a ensuite reversés audits médecins après déduction de ses propres honoraires. Ses réels honoraires ne correspondraient donc pas aux honoraires figurant dans la rubrique dédiée « produits » du CPP, mais à ce montant après déduction des montants figurant aux rubriques « médecins », « charges du personnel et médecins » et « charges d'exploitation » de son CPP.

Cependant, ce sont bien les montants totaux que la recourante a déclaré comme chiffres des affaires dans sa déclaration pour la TPC et ce sont bien les chiffres de CHF 23'601'695.- pour 2017 et CHF 23'404'456.- pour 2018 qui figurent dans le CPP comme « honoraires », auxquels l'autorité a encore ajouté les « produits divers » de CHF 943'292.- pour 2017 et CHF 997'185.- pour 2018. Le CPP établissant l'existence des honoraires y figurant, il revenait à la recourante, en tant que contribuable, d'apporter la preuve que les honoraires inscrits dans ses comptes ne comprenaient pas uniquement ses honoraires, mais des honoraires perçus au noms et pour le compte de tiers.

Or, les pièces produites par la recourante ne permettent pas d'établir que tel serait le cas. En effet, elle a uniquement versé à la procédure :

- la convention type, qui constitue un document général n'apportant pas d'informations concrètes sur la situation en 2017 et 2018 et qui n'est au surplus pas de toute clarté en matière d'honoraires. Elle prévoit en effet que le médecin établit ses honoraires à sa propre patientèle et à son nom et que le centre ne peut être tenu pour responsable de la facturation du médecin, tout en prévoyant également que c'est le centre qui se charge de la facturation, de la

- 14/18 - A/2255/2020 comptabilisation, de l'encaissement et du suivi des débiteurs et que le centre perçoit les honoraires et reverse un pourcentage du chiffre d'affaires au médecin, le solde étant retenu à titre de participation aux frais de fonctionnement du centre. Cette convention, en plus de constituer un contrat type, n'est donc pas de toute clarté sur la situation prévalant en matière financière entre les médecins non salariés et la recourante ;

- un document concernant la répartition de son « chiffre d'affaires » en 2017 et 2018, qui n'a en tant que tel que valeur d'allégation et reprend en outre les montants totaux déclarés comme chiffre des affaires dans le formulaire de déclaration pour la TPC en contradiction avec l'argumentation de la recourante demandant la prise en compte d'un chiffre des affaires réduit ;

- un courrier concernant un rappel d'impôt d'une médecin indépendante qui n'indique rien sur le chiffre des affaires de la recourante ; ainsi que

- ses comptes pour 2020, qui tendent à indiquer qu'elle établit désormais ses comptes de manière différente mais ne permettent aucunement de prouver des chiffres relatifs à 2017 et 2018.

Vu les montants figurant comme honoraires dans ses comptes 2017 et 2018, seules des pièces établissant l'origine de ceux-ci étaient de nature à démontrer leur appartenance ou non aux chiffres des affaires 2017 et 2018 au sens de l'art. 304 LCP et les éventuels montants à exclure de ceux-ci, pièces que la recourante n'a toujours pas produites devant la chambre administrative, alors que la nécessité de la production de telles pièces ressort du jugement querellé.

La chambre administrative ne peut dès lors que rejoindre la conclusion de l'autorité intimée et du TAPI et constater que la recourante a échoué à démontrer qu'une partie des honoraires figurant dans ses comptes 2017 et 2018 ne doit pas être considérée comme du chiffre des affaires et, partant, confirmer les chiffres des affaires retenus par l'autorité intimée pour 2017 et 2018. 7)

La recourante se plaint ensuite du fait que les chiffres des affaires retenus conduiraient d'une part à une double imposition, dans le sens où le même chiffre des affaires serait taxé à la fois chez elle et chez les médecins indépendants, et d'autre part à une violation du principe d'imposition selon la capacité contributive.

Toutefois, la double imposition concerne la double imposition intercantonale du même contribuable (art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101 et art. 303A LCP ; ATA/1251/2018 du 20 novembre 2018 consid. 17 et les références citées), et non l'imposition intracantonale de deux contribuables différents. Au demeurant, il n'est pas établi que le même chiffre des affaires serait imposé deux fois, puisque, comme déjà constaté, la recourante n'a pas démontré que les montants déclarés et

- 15/18 - A/2255/2020 figurant au CPP au titre de ses honoraires 2017 et 2018 incluent des montants perçus au nom et pour le compte de médecins indépendants. Par ailleurs, si la

recourante avait apporté cette preuve, il n'existerait pas non plus de double imposition au sens allégué, puisque cela aurait permis leur exclusion de son propre chiffre des affaires, en application de l'art. 304 al. 1 LCP.

En outre, s'agissant de la capacité contributive de la recourante, dans le cadre de la TPC, un système a précisément été mis en place pour mesurer l'importance économique de l'entreprise, en fonction de plusieurs critères qui permettent d'affiner et de pondérer sa réelle capacité contributive, comme exposé plus haut. Or, la recourante n'ayant pas établi le caractère erroné des chiffres d'affaires déclarés, la TPC a été fixée conformément à l'évaluation de son importance économique calculée selon les éléments ressortant du dossier, de sorte que le principe d'imposition selon la capacité contributive a été respecté.

Ces deux griefs doivent par conséquent être écartés. 8)

La recourante conteste finalement le coefficient appliqué par l'autorité intimée au chiffre des affaires.

a. La TPC de chaque contribuable est établie sur la base de coefficients, applicables aux chiffres annuels de ses affaires, aux loyers annuels de tous les immeubles, locaux et terrains qu'il occupe professionnellement et à l'effectif annuel des personnes travaillant dans son entreprise (art. 302 LCP).

b. 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 prévus pour les groupes professionnels correspondant aux éventuelles activités accessoires des contribuables sont applicables au chiffre des affaires provenant de chacune de ces activités distinctes (art. 307 al. 2 LCP). Les limites des coefficients applicables au chiffre des affaires ainsi que les principes de calcul desdits coefficients sont détaillés aux art. 307A et 307B LCP, les modalités étant fixées par les art. 12A – devenu l'art. 12B RDLCP le 1er janvier 2020 – à 13 du règlement d'application de diverses dispositions de la LCP du 30 décembre 1958 (RDLCP - D 3 05.04) dès lors que l'art. 307B al. 8 LCP prévoit que ces modalités ainsi que les coefficients applicables aux chiffres des affaires des groupes professionnels sont fixés par le Conseil d'État, par voie de règlement.

c. Selon l'art. 12B RDLCP, les coefficients sur le chiffre des affaires sont de 2,1 ‰ pour les cliniques (groupe professionnel no 43), 0,9 ‰ pour les comptables et fiduciaires (groupe professionnel no 46), de 5,4 ‰ pour les médecins et professions assimilées (groupe professionnel no 100) et de 3,0 ‰ pour les sociétés de service (groupe professionnel no 150A).

- 16/18 - A/2255/2020 9)

En l'espèce, selon l'extrait du registre du commerce, la recourante a pour but la gestion de centres médicaux, ce qui tend à connoter son appartenance au groupe professionnel no 100.

Les autres éléments figurant à la procédure ne permettent pas d'aboutir à une autre conclusion.

Selon la convention type produite par la recourante, qui a une substance très similaire au contrat de travail produit par l'autorité intimée, la recourante met à disposition des médecins non salariés un cabinet médical aménagé, soit les locaux et l'infrastructure nécessaires à l'exercice de l'activité du médecin, ainsi que du personnel partagé avec d'autres médecins.

La recourante est ainsi employeuse de personnel assistant les médecins, soit probablement des assistants médicaux, voire du personnel infirmier. En plus de ce personnel, elle a reconnu employer des médecins salariés, alléguant que ceux-ci ne constitueraient qu'une partie mineure de son activité, conformément au tableau de répartition de son chiffre des affaires (3,3 %). Aucune pièce n'a cependant été produite pour établir le contenu de ce tableau, dont la contradiction avec l'argumentation de la recourante a déjà été relevée. Par ailleurs, en plus de n'être pas établi, le pourcentage allégué n'inclut pas le personnel médical non médecins qu'elle emploie. Outre la fourniture des locaux, infrastructure et personnel aux médecins, selon la convention type et le contrat de travail, le centre se charge également de la facturation, de la comptabilisation, de l'encaissement et du suivi des débiteurs, ce par quoi l'on comprend que la recourante se charge également de ces tâches, même s'il est également indiqué, de manière contradictoire, que le médecin établit ses honoraires à sa propre clientèle en son nom. Selon ses allégations, la recourante est également active dans le domaine de la radiologie, à laquelle elle attribue 20,5 % de son « chiffre d'affaires ».

Il ressort de ce qui précède que l'activité de la recourante est bien plus large que celle des comptables et fiduciaires et que son activité ne s'apparente pas non plus à celle d'une clinique, dont les prestations incluent un service allant au-delà du domaine médical, relevant de l'hôtellerie. Par ailleurs, la recourante n'a pas fourni les éléments nécessaires à retenir que son activité se rattacherait de manière prépondérante à celle d'une société de services et donc au groupe professionnel no 150A, plutôt qu'à celle de médecins et professions associées, soit au groupe professionnel no 100, étant d'ailleurs relevé que le préambule de la convention type qualifie le centre d'établissement médical proposant des prestations ambulatoires.

Au vu de ce qui précède, le TAPI n'a pas violé la loi en confirmant que la recourante devait être taxée au coefficient de groupe professionnel no 100, soit 5,4 ‰.

Dans ces circonstances, le recours, entièrement mal fondé, sera rejeté.

- 17/18 - A/2255/2020 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, et il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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