

# **GE\_GERICHTE ATA/967/2023 vom 5. September 2023**

GE Cour de justice, 2023-09-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_967\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_967_2023)

FR: GE\_GERICHTE ATA/967/2023 du 5 septembre 2023

IT: GE\_GERICHTE ATA/967/2023 del 5 settembre 2023

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2

### **E. 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. La recourante soutient que ses allégués devraient être admis dès lors que l'intimé s'était contenté de renvoyer à ses précédentes écritures. Tel n'est cependant le cas, la cause étant soumise à la LPA par le truchement des art. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et 318C LCP. Or la procédure administrative genevoise est gouvernée pas la maxime inquisitoire (art. 19 LPA) et non par la maxime des débats, ce qui a pour conséquence que l'intimé peut même renoncer à répondre sans que cela puisse être assimilé à une admission des allégués de fait de la partie recourante. 3. La recourante se plaint de ce que le TAPI n'aurait pas dû écarter ses conclusions relatives à l'illicéité et à la nullité de la TPC genevoise, et n'avait pas examiné son grief relatif à l'égalité de traitement entre contribuables. 3.1 Un mémoire de réplique ne peut contenir qu'une argumentation de fait et de droit complémentaire, destinée à répondre aux arguments nouveaux développés dans le mémoire de réponse. Il ne peut en principe pas être utilisé afin de présenter de nouvelles conclusions ou de nouveaux griefs qui auraient déjà pu figurer dans l'acte de recours (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_130/2015 du 20 janvier 2016 consid. 2.2 in SJ 2016 I 358 ; Stéphane GRODECKI/Romain JORDAN, Code annoté de procédure administrative genevoise, 2017, p. 244 n. 927). Partant, des conclusions nouvelles prises au stade de la réplique sont irrecevables (ATA/773/2022 du 9 août 2022 consid. 2b ; ATA/1221/2021 du 16 novembre 2021 consid. 3a).

- 9/16 - A/4270/2021 3.2 L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours, les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/242/2020 du 3 mars 2020 consid. 2a). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/1628/2019 du 5 novembre 2019 consid. 2b). 3.3 Le droit d'être entendu implique pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision. Il suffit qu'elle

mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de sa portée et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 143 III 65 consid. 5.2). La motivation peut être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_586/2021 du 20 avril 2022 consid. 2.1). En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel lorsqu'elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_564/2020 du 24 février 2022 consid. 2.1). 3.4 En l'espèce, le TAPI a déclaré deux conclusions de fond irrecevables car soumises au stade de la réplique. Si l'on peut certes considérer la conclusion en constatation de contrariété au droit supérieur comme une demande de contrôle préjudiciel des normes et donc comme incluse dans la conclusion principale en annulation, cela ne change toutefois rien à l'issue du litige, comme il résulte de l'analyse qui suit. Quant à la conclusion tendant à « prononcer la nullité » de la TPC, elle était de toute façon irrecevable, dès lors que ni le TAPI, ni la chambre de céans ne peuvent annuler de normes ; seule la chambre constitutionnelle de la Cour de justice dispose de cette compétence, et ce pour autant qu'un recours ait été introduit contre la norme cantonale litigieuse dans le délai prévu à l'art. 62 al. 3 LPA. Quant au défaut de motivation allégué s'agissant du grief de violation de l'égalité de traitement, d'une part le TAPI a indiqué au consid. 22 de son jugement qu'il n'entrait pas en matière faute d'éléments concrets susceptibles de l'étayer, si bien

- 10/16 - A/4270/2021 qu'il a traité la question, et d'autre part force est de constater que le grief, tel que présenté en première comme en seconde instance, est de nature polémique voire politique, et ne présente aucune pertinence pour l'issue du litige. Il sied enfin de relever que l'art. 6 CEDH, auquel la recourante se réfère à plusieurs reprises dans ses écritures, n'est pas applicable à la présente cause, qui concerne du droit fiscal non pénal (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_39/2023 du 20 juin 2023 consid. 6.2.1). Les griefs seront écartés. 4. La recourante met en doute la conformité de la TPC au droit supérieur. 4.1 Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de qualifier la TPC d'impôt (arrêts du Tribunal fédéral 2P.241/2003 du 3 novembre 2004 consid. 2.3 ; 2P.9/1994 du 6 juin 1995 in SJ 1996 I 102 ; déjà ATF 24 I 614 consid. 2), et a statué dans de très nombreuses affaires genevoises à son sujet (pour les plus récentes : arrêts du Tribunal fédéral 2C\_811/2020 du 19 janvier 2021 ; 2C\_151/2020 du 25 mai 2020) sans jamais la considérer comme inconstitutionnelle ou contraire au droit supérieur. Quant à la chambre de céans, elle considère que, conformément à l'art. 80 al. 1 let. d LCP, les communes peuvent prélever une taxe communale – la TPC – auprès de toutes les personnes physiques ou morales remplissant les conditions d'assujettissement, soit pour ces dernières, notamment exercer une activité dans le canton par l'intermédiaire d'un siège ou d'un établissement stable (ATA/782/2020 du 18 août 2020 consid. 4a). 4.2 Le 11 mai 2023, le Grand Conseil a adopté à titre de contreprojet matériel à l'initiative 183 la loi 13293, qui abroge matériellement les art. 301 à 318C LCP actuels et abolit ainsi la taxe professionnelle communale. La loi 13293 n'est toutefois pas encore entrée en vigueur, le délai référendaire s'étant achevé le 4 septembre 2023 (arrêté du Conseil d'État du 21 juin 2023 publié dans la Feuille d'avis officielle de la République et canton de Genève du 23 juin 2023) mais le Conseil d'État n'ayant pas encore promulgué la loi ni fixé sa date d'entrée en vigueur. 4.3 En l'espèce, les considérations de la recourante au sujet d'une contrariété de la TPC au droit supérieur relèvent bien davantage de la vision personnelle de son associé que d'arguments juridiques permettant de considérer comme

contraire au droit supérieur une loi en vigueur dont la constitutionnalité a, comme cela vient d'être exposé, maintes fois été confirmée, étant rappelé au demeurant que ni la politique publique d'attraction des entreprises ni la répression de la criminalité économique ne sont du ressort des communes.

- 11/16 - A/4270/2021 Par ailleurs, la chambre de céans applique le droit positif et ne peut donc en l'état tenir aucun compte de la loi 13293, étant rappelé que pendant la période litigieuse, soit entre 2016 et 2019, les art. 301 ss LCP instituant la TPC étaient en vigueur.

## **E. 5**

Est litigieux le calcul du chiffre des affaires de la recourante, en lien avec la date du début de ses activités.

### **E. 5.1**

Les communes peuvent prélever une taxe communale – la TPC – auprès de toutes les personnes physiques ou morales remplissant les conditions d'assujettissement, soit pour ces dernières, notamment exercer une activité dans le canton par l'intermédiaire d'un siège ou d'un établissement stable (art. 80 al. 1 let. d LCP). La TPC est établie sur la base de coefficients, applicables aux chiffres annuels des affaires, aux loyers annuels des immeubles, locaux et terrains utilisés professionnellement et à l'effectif annuel du personnel employé (art. 302 LCP). 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 mises à disposition de marchandises et de biens, ainsi que de services rendus (art. 304 al. 1 LCP). Ne sont pas compris dans le chiffre des affaires, pour autant qu'ils ressortent clairement de la comptabilité, les bénéfices en capital, sauf s'ils constituent le produit d'une activité lucrative, même accessoire (art. 304 al. 3 let. e LCP).

### **E. 5.2**

La TPC est un véritable impôt et non une taxe ou une charge de préférence, mais elle est distincte de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ATA/655/2014 du 19 août 2014 consid. 4 et les références citées ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 306 n. 62). Elle fait l'objet du titre III de la LCP (art. 301 ss).

### **E. 5.3**

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 à 13A du règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 30 décembre 1958 (RDLC - D 3 05.04). Ainsi, selon l'art. 12B al. 1 RDLC, le groupe professionnel n. 14 comprend les avocats, huissiers, notaires et conseillers juridiques avec un coefficient de 6 %.

### **E. 5.4**

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

- 12/16 - A/4270/2021 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/782/2020 précité consid. 4d).

### **E. 5.5**

Selon l'art. 310A LCP, qui traite des « cas particuliers », lorsque la période de calcul ne comprend pas encore deux années complètes d'assujettissement au sens de l'art. 301 al. 1 LCP, la taxe professionnelle communale est établie sur la base du premier exercice comptable. Si cet exercice est de moins de 12 mois, la taxe ne peut être reconduite l'année suivante (al. 1). L'autorité de taxation peut établir une taxe provisoire pour l'année lorsque les éléments nécessaires au calcul de la taxe définitive font encore défaut et qu'une taxe d'office n'est pas justifiée. Cette taxe ne devient définitive que dans l'année qui suit la mise à disposition de ces éléments de calcul (al. 2). En cas de changement total du type d'activité, la taxe professionnelle communale est établie comme en début d'assujettissement (al. 3). L'art. 310 al. 1 LCP concrétise le principe de périodicité de l'impôt. Les périodes de taxation et de calcul sont de deux ans chacune. La période de calcul précède la période de taxation. La période de taxation comprend une année de révision et une année de reconduction (let. a). 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 (let. b).

### **E. 5.6**

En matière fiscale, il appartient à l'autorité 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 d'impôts. 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 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/790/2023 du 18 juillet 2023 consid. 3.8 ; ATA/1239/2021 du 16 novembre 2021 consid. 5a). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_80/2021 du 29 juillet 2021 consid. 3.2).

### **E. 5.7**

En procédure administrative, tant fédérale que cantonale, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1

- 13/16 - A/4270/2021 2e phr. LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; ATA/919/2022 du 13 septembre 2022 consid. 9b). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/635/2023

du 13 juin 2023 consid. 3.7).

### **E. 5.8**

En l'espèce, la recourante soutient que son activité a commencé le 1er janvier 2016 et que le chiffre des affaires de CHF 180'575.- doit être divisé par deux, la première moitié correspond au montant pour 2016 et le second au montant pour 2017. Elle se réfère aux explications données dans son courrier du 28 août 2020 et estime avoir prouvé ce fait à satisfaction. Comme l'ont estimé à raison les premiers juges, on ne saurait lui donner raison sur ce point. Le contrat de sous-traitance du 2 janvier 2016, conclu avec une étude d'avocats de la place, régit une activité future et ne prouve aucunement qu'une activité concrète a été effectuée lors des dix premiers mois de l'année 2016. Seul le relevé d'honoraires du 20 janvier 2017, qu'a pris en compte l'autorité intimée pour effectuer son calcul, mentionne une activité déployée à partir du 1er novembre 2016. L'annonce à des clients d'une inscription à venir au RC en tant que Sàrl ne permet pas davantage de prouver une quelconque activité facturée avant cette dernière date. Il convient en outre de rappeler que la recourante n'a fourni aucune pièce à la suite de la demande de renseignements de l'intimé du 16 novembre 2021, visant notamment à lui fournir une copie des mandats et notes d'honoraires portant sur les prestations fournies entre le 1er janvier et le 31 décembre 2016, étant précisé que la recourante pouvait naturellement caviarder les noms de clients et les descriptions trop précises de prestations pour respecter le secret professionnel. Le fait que la société ait été formellement constituée comme société à responsabilité limitée plus tard qu'initialement prévu n'est enfin pas pertinent. C'est dès lors à juste titre que l'intimé a retenu un début d'activité le 1er novembre 2016 et a calculé le chiffre des affaires de la première taxation sur cette base.

### **E. 6**

La recourante invoque une violation du principe de l'égalité de traitement devant la loi.

#### **E. 6.1**

En tant qu'impôt, la TPC doit respecter les principes régissant l'imposition, notamment les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique (art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). En application des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans

- 14/16 - A/4270/2021 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, 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 ; 133 I 206 consid. 7.1 et 7.2 ; 118 Ia 1 consid. 3a).

#### **E. 6.2**

Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement consacré à l'art. 8 al. 1 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 qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 142 I 195 consid. 6.1).

### **E. 6.3**

La recourante se plaint d'une inégalité de traitement entre « avocats exerçant honnêtement leur profession et avocats dits d'affaires abusant systématiquement du secret professionnel », c'est-à-dire en l'occurrence entre contribuables déclarant leurs revenus et ceux pratiquant l'évasion fiscale. Ce grief est, comme l'a en d'autres termes retenu le TAPI, formulé de manière trop vague et générale pour qu'il y soit donné suite. En outre, la loi prend en compte cette différence de comportement en punissant l'évasion fiscale (art. 69 LPFisc). Adopter le raisonnement de la recourante – qui revient à vouloir être exonérée d'une obligation parce que certains administrés parviennent à s'y soustraire ou à échapper à la répression – aurait pour conséquence l'abolition non seulement de la TPC, mais du droit fiscal dans son ensemble, du droit pénal et plus généralement de toutes les normes visant au contrôle ou à la sanction des comportements des particuliers. Le grief sera écarté, si bien que le recours, entièrement mal fondé, sera rejeté.

### **E. 7**

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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