

GE_GERICHTE A/1166/2023 vom 8. Oktober 2024

GE Cour de justice, 2024-10-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1166_2023

FR: GE_GERICHTE A/1166/2023 du 8 octobre 2024

IT: GE_GERICHTE A/1166/2023 del 8 ottobre 2024

Regeste

IMPÔT SPÉCIAL SUR L'ACTIVITÉ

ÉCONOMIQUE;ASSUJETTISSEMENT(IMPÔT);SOCIÉTÉ

ANONYME;SIÈGE;INTERPRÉTATION LITTÉRALE;CALCUL;ÉGALITÉ DE

TRAITEMENT;IMPOSITION DANS LE TEMPS | L'assujettissement à la taxe

professionnelle communale (TPC) débute dès l'inscription de la société anonyme (SA) au registre du commerce (RC). Si le législateur a expressément prévu l'application du système postnumerando en cas de cessation de l'activité effective de la SA avant sa radiation, tel n'est pas le cas lors d'un début différé de l'activité effective par rapport à l'inscription au RC. Selon les travaux législatifs et l'interprétation littérale de la loi, il a a contrario entendu maintenir l'application du système praenumerando lorsque le premier exercice comptable est de plus de douze mois, afin de tenir compte de la capacité contributive des contribuables. Dès lors qu'in casu, le premier exercice de la contribuable était supérieur à douze mois, le TAPI ne pouvait lui appliquer l'art. 310A al. 1 LCP, contrairement au souhait de la recourante. La contribuable ayant ensuite poursuivi son activité, le système praenumerando lui est applicable selon l'art. 310 al. 1 LCP. Recours rejeté. | LCP.301.al1.letc; LCP.302; LCP.309; LCP.310.al1; LCP.310A; Cst.127; Cst.8

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 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 ■ LPA ■ E 5 10).

E. 2

Est litigieux le calcul de la TPC due par de la recourante, en lien avec la date du début de ses activités, pour les années 2017 et 2018. À ce stade, les bordereaux TPC 2019 et 2020 ne sont plus contestés.

E. 2.1

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 LCP). Selon la jurisprudence et la doctrine dominante, il s'agit d'un impôt (arrêt du Tribunal fédéral 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, 5 e éd. 2021, n. 83, p. 373) qui frappe l'entreprise en fonction de son importance économique (arrêts du Tribunal fédéral 2C_199/2015 du 31 mai 2016 consid. 3 ; 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). 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 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).

E. 2.2

Le rôle des contribuables est établi et mis à jour par l'autorité communale de taxation (art. 309 al. 1 LCP). Tous les contribuables assujettis à la TPC sont tenus de s'annoncer spontanément auprès de cette autorité (art. 309 al. 2 LCP). L'existence d'une activité effective n'est pas une condition à l'assujettissement des sociétés anonymes, en commandite par action, à responsabilité limitée et coopérative. Ce type de contribuables doit donc s'annoncer spontanément à l'autorité communale de taxation, dès son inscription au RC et sans attendre le début de son activité effective (MGC 1984 IV 4966).

E. 2.3

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 (art. 310 al. 1 let. a CP). 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 let. b 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/604/2005 du 13 septembre 2005 ; ATA N. du 21 juin 1994 et les références citées). La volonté du législateur de prendre en compte la capacité contributive des contribuables a motivé l'adoption de l'art. 310 al. 1 LCP : « Depuis longtemps les commissions taxatrices de certaines communes ont constaté que le classement des contribuables devait être révisé périodiquement pour éviter des inégalités entre eux. C'est pourquoi les autorités de taxation de plusieurs communes envoient aux personnes assujetties à la taxe, tous les trois ou quatre ans, des formules de déclaration afin de pouvoir tenir compte des modifications qui surviennent dans la vie des entreprises. Ce système n'est toutefois pas sans inconvénient. En effet, bien souvent, l'autorité de taxation est amenée à fixer des taxes en se basant sur un exercice qui peut être exceptionnellement favorable ou défavorable. Ainsi, le contribuable se trouve soit avantagé, soit désavantagé jusqu'à la prochaine révision. En vue de corriger cet état de choses, les contribuables seront taxés tous les deux ans sur la base de la moyenne des éléments des deux années précédentes. Il résulte de cette décision que le nom même de la taxe doit être modifié et que dorénavant elle s'intitulera "taxe professionnelle" et non plus "taxe professionnelle fixe" » (MGC 1969/I 663 ; ATA/782/2020 du 18 août 2020 consid. 7). Pour atténuer les

inconvenients découlant d'une application trop stricte du principe de la taxation *praenumerando* dans des cas particuliers, le législateur a adopté l'art. 310A LCP.

E. 2.4

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 douze 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). En cas de cessation d'activité, la taxation est la suivante : les contribuables qui mettent fin à leur activité lucrative principale sont taxés normalement, sur les bases définies à l'art. 310 al. 1 LCP, mais en proportion du temps pendant lequel ils l'ont exercée (let. a) ; cependant, les effets de la let. a sont annulés pour les contribuables visés à l'art. 301 al. 1 let. c LCP, s'ils reprennent cette activité dans l'année même de sa cessation ou au cours des cinq ans qui suivent (let. b. al. 4). De jurisprudence constante, cette disposition permet au contribuable de n'être imposé, selon le système de taxation *praenumerando*, qu'en proportion du temps pendant lequel il a exercé son activité lucrative principale (ATA/604/2005 du 13 septembre 2005 consid. 7 ; ATA VdG du 16 octobre 1991 ; ATA VdG du 28 juin 1989). Cependant, même si elles mettent fin à leur activité lucrative principale, les sociétés visées à l'art. 301 al. 1 let. c LCP, notamment les sociétés anonymes, restent assujetties à la TPC jusqu'à la radiation du registre du commerce (MGC 1984 42/IV 4967). Pour répondre à l'objectif d'équité poursuivi par la loi, l'assiette de l'impôt doit être revue, afin de n'y englober que les activités résiduelles effectivement déployées en Ville de Genève (ATA/135/2015 du 3 février 2015 consid. 10 et les références citées), la taxation s'opérant, selon le système *postnumerando*, sur les éléments qui demeurent en fonction des éléments de l'année de taxation.

E. 2.5

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 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. précité. 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 (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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_200/2011 du 14 novembre 2011 consid. 5.1).

E. 2.6.1

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 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).

E. 2.6.2

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).

E. 2.7

En l'espèce, les parties admettent que la société a débuté son activité effective le 12 mai 2016, bien qu'elle eût été inscrite au RC le 22 juillet 2015. Dans le jugement attaqué, le TAPI a retenu que la première période de calcul correspond aux années 2015-2016, de sorte que la TPC devait être établie sur la base du premier exercice comptable de la société de 18 mois et soldé par un chiffre des affaires nul. En revanche, la recourante a considéré que la première période de calcul débutait le 12 mai 2016, soit à la date à laquelle l'intimée avait concrètement déployé son activité effective. Elle a ainsi fondé le calcul de la TPC 2017 sur la base du chiffre des affaires 2016 nul et de celui de l'année 2017. À cet égard, la recourante soutient que l'approche du TAPI serait contraire à la volonté du législateur, car elle engendrerait des inégalités de traitement entre les contribuables, en particulier au regard de l'abolition de la TPC à partir du 1^{er} janvier 2024. Or, d'une part, il ressort de l'art. 309 LCP et des travaux législatifs y relatifs que l'inscription au RC conditionne le début de l'assujettissement d'une SA à la TPC, et non pas le début de son activité effective. In casu, dès lors que l'intimée a été inscrite au RC le 22 juillet 2015, elle était assujettie à la TPC dès cette date. D'autre part, contrairement aux allégations de la recourante, il ressort des travaux législatifs susrappelés en lien avec l'art. 310 al. 1 LCP, que le législateur a précisément voulu l'imposition de la TPC selon le système *praenumerando* afin de tenir compte de la capacité contributive du contribuable. Ledit système implique que tant qu'une SA est inscrite au RC, elle demeure soumise à la TPC si celle-ci exerce une activité effective. Tandis que le législateur a envisagé expressément comme cas particulier d'application du système *postnumerando*, celui dans lequel une SA mettrait un terme à son activité effective avant sa radiation, il n'a pas prévu la même hypothèse en cas de début différé de l'activité effective par rapport à l'inscription au RC. En revanche, le législateur a expressément prévu que si le premier exercice est de moins de douze mois lors de la première période de calcul (laquelle se réfère aux années d'assujettissement et non pas d'activité effective), la TPC ne

peut être reconduite l'année suivante. Cela implique clairement a contrario que lorsque l'exercice comptable est de plus de douze mois, la TPC peut être reconduite l'année suivante. En l'occurrence, l'intimée a été assujettie à la TPC dès le 22 juillet 2015, date fixant le début de la période de calcul, et son premier exercice porte sur la période du 1^{er} août 2015 au 31 décembre 2016, soit 18 mois. Dès lors que le premier exercice de l'intimée était supérieur à douze mois, le TAPI ne pouvait, contrairement au souhait de la recourante, lui appliquer l'art. 310A al. 1 LCP. En outre, étant donné que l'intimée a commencé son activité qu'elle a ensuite poursuivie, le système praenumerando lui est applicable tel que prévu par la LCP au sens de l'art. 310 al. 1 LCP. À teneur des faits, aucune cessation d'activité justifiant une application du système postnumerando n'est intervenue. Il résulte de ce qui précède que c'est à bon droit que le TAPI a retenu qu'au même titre que la TPC 2015-2016, la TPC 2017 devait être fixée à CHF 0.- et la TPC 2018 devait être fondée sur la moyenne des chiffres des affaires 2015-2016 et 2017. Partant, le recours sera rejeté.

E. 3

Aucun émolument ne sera mis à la charge de la commune en application de l'art. 87 al. 1 LPA. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, l'intimée n'y ayant pas conclu (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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