

Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}  
2P.241/2003 /dxc

Arrêt du 3 novembre 2004  
Ile Cour de droit public

Composition  
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président, Hungerbühler, Müller, Yersin et Merkli.  
Greffier: M. Vianin.

Parties  
Société X. \_\_\_\_\_,  
succursale de Zurich, recourante,  
représentée par Me Pierre-Marie Glauser et  
Me Dominique Gay, Etude Oberson & Associés,

contre

Ville de Genève, Service de la taxe professionnelle, rue Pierre-Fatio 17, case postale 3693, 1211  
Genève 3,  
Tribunal administratif de la République et canton de Genève, case postale 1956, 1211 Genève 1.

Objet  
art. 9, 27, 29 et 127 Cst. (taxe professionnelle communale 1998 et 1999),

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif de la République et canton de Genève  
du 23 juillet 2003.

Faits:

A.

La société X. \_\_\_\_\_, succursale de Zurich, a repris l'activité d'agence de voyages de la société  
Z. \_\_\_\_\_ dans le courant de l'année 1997. Elle exploite divers établissements stables dans toute  
la Suisse, dont plusieurs sur le territoire du canton de Genève. Pour ces établissements, elle est  
redevable de la taxe professionnelle communale, qui est un impôt sur les entreprises prévu par le  
droit cantonal genevois et perçu par les communes.

X. \_\_\_\_\_ a remis sa déclaration de taxe pour la période fiscale 1998 au Service de la taxe  
professionnelle communale de la ville de Genève (ci-après: le service de la taxe professionnelle).

Par courrier du 15 janvier 1999, le service de la taxe professionnelle a sommé X. \_\_\_\_\_ de lui faire  
parvenir notamment ses bilans, comptes d'exploitation et comptes de pertes et profits pour  
l'ensemble de la Suisse pour 1996 et 1997 ainsi que le tableau de répartition intercantonale, faute de  
quoi celle-ci serait taxée d'office.

Le 15 avril 1999, le service de la taxe professionnelle a adressé à X. \_\_\_\_\_ un bordereau de  
taxation d'office d'un montant de 72'300 fr., incluant une amende de 200 fr.

B.

X. \_\_\_\_\_ a formé une réclamation à l'encontre de ce prononcé.

Dans une écriture du 12 octobre 1999 adressée au service de la taxe professionnelle, X. \_\_\_\_\_ a  
relevé que le montant de la taxe professionnelle qui lui était réclamée était passé de 13'000 fr.  
environ pour chacune des années 1996 et 1997 à 72'000 fr. environ pour 1998, augmentation qui était  
due principalement au changement du mode de taxation des agences de voyages. En effet, dans sa  
teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 1997, l'art. 12A al. 1 ch. 3 du règlement du Conseil d'Etat  
d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques (du 30  
décembre 1958; RS/GE D 3 05.04; ci-après: le règlement d'application) prévoyait deux coefficients  
distincts pour les agences de voyages, l'un de 0,6 ? applicable au chiffre d'affaires (lettre b) et l'autre  
de 0,8 ? applicable aux commissions (lettre a). Dans sa nouvelle teneur en vigueur à partir du 1er  
janvier 1998, la disposition précitée ne prévoyait plus qu'un seul coefficient, de 0,5 ?, applicable au

chiffre d'affaires, de sorte que, conformément à l'art. 12A al. 2 du règlement d'application, les commissions perçues par les agences de voyages étaient imposables au taux général de 4,5 %, soit au coefficient applicable aux commissions, en l'absence de règle spéciale pour un groupe professionnel particulier. Cette modification entraînait une augmentation très sensible de la charge fiscale pour les agences de voyages qui, comme X.\_\_\_\_\_, réalisaient une partie importante de leur chiffre des affaires sous forme de commissions. Celle-ci doutait que telle ait été la volonté de la commission permanente nommée par le Conseil d'Etat aux fins de fixer les coefficients en question (ci-après: la commission permanente). Elle demandait donc que cette dernière soit interpellée à ce sujet.

Le 9 novembre 1999, le service de la taxe professionnelle a établi un bordereau de taxation définitive pour 1998 d'un montant de 60'250 fr. Cette nouvelle décision tenait compte de la ventilation du chiffre des affaires entre commissions et chiffres d'affaires, selon un tableau remis par X.\_\_\_\_\_. Un bordereau du même montant a été établi pour la période fiscale 1999.

A l'encontre des taxations 1998 et 1999, X.\_\_\_\_\_ a formé une réclamation auprès de la Commission de réclamation en matière de taxe professionnelle communale de la ville de Genève, qui l'a rejetée par décision du 10 janvier 2001.

X.\_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision auprès de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après: la commission cantonale de recours).

La commission cantonale de recours a interpellé la commission permanente sur les raisons du changement des coefficients d'imposition applicables aux agences de voyages. Par courrier du 7 novembre 2002, A.\_\_\_\_\_, Conseiller administratif chargé des finances de la ville de Genève et en cette qualité président de ladite commission, a répondu en ces termes:

«[...]

En 1998, sur demande des contribuables du groupe professionnel "agences de voyages" de revoir les taux de ce groupe, la Commission permanente en matière de taxe professionnelle communale a examiné l'opportunité de fixer deux taux distincts, soit un taux sur chiffre d'affaires et un taux sur commissions.

Elle a considéré que l'activité exercée par les membres de cette profession n'imposait pas forcément de fixer un taux sur commissions et que l'article 12A al. 2 RALCP trouvait alors application. Cette disposition prévoit en effet que sur la part du chiffre des affaires constitué par des commissions, le coefficient est uniformément de 4,5 % sous réserve d'un taux différent fixé pour un groupe professionnel particulier.

Dès janvier 1998, l'article 12A al. 1 ch. 3 let. a RALCP a été donc supprimé.

Par la suite, la Commission permanente a réexaminé la situation et jugé qu'un groupe "agence de voyages sur commissions" pouvait être recréé. Le taux a alors été fixé à 1,5 %, ce qui correspondait beaucoup plus à la réalité économique, l'ancien taux de 0,8 % étant manifestement trop faible.

Au vu de ce qui précède, nous vous confirmons que la suppression de l'article 12A al. 1 ch. 3 let. a, en janvier 1998, a été la conséquence d'une décision réfléchie de la Commission et non d'une lacune.

[...]».

Par décision du 27 février 2003, la commission cantonale de recours a admis le recours et renvoyé le dossier à l'autorité administrative pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Elle a considéré que la commission permanente n'avait justifié la suppression du taux de 0,8 % sur les commissions des agences de voyages par aucun motif sérieux, de sorte que celle-ci apparaissait arbitraire. Elle a estimé que, dans ces conditions, le taux précité devait demeurer applicable au-delà du 31 décembre 1997.

La ville de Genève a déféré cette décision au Tribunal administratif, qui a admis le recours par arrêt du 23 juillet 2003. La cour cantonale a relevé que, selon le courrier du 7 novembre 2002, "la réunion qui a abouti à la suppression du taux sur commissions de 0,8 % a eu lieu sous l'impulsion du groupe professionnel des agences de voyages". Elle en a déduit que les entreprises de ce groupe avaient pu faire valoir leurs intérêts et que la décision de supprimer ce taux était le résultat d'un consensus entre les parties concernées. Dans ces conditions, cette décision ne pouvait être qualifiée d'arbitraire.

C.

Agissant par la voie du recours de droit public, X. \_\_\_\_\_ demande au Tribunal fédéral d'annuler cette décision, sous suite de frais et dépens. Elle se plaint d'un déni de justice formel et de violations des principes de la légalité, de la liberté économique et de l'interdiction de l'arbitraire.

L'autorité intimée se réfère à son arrêt. La ville de Genève conclut au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

Déposé en temps utile contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public et qui touche la recourante dans ses intérêts juridiquement protégés, le présent recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ.

2.

2.1 La recourante fait valoir que la taxe professionnelle communale constitue un impôt au sens strict, de sorte que les exigences jurisprudentielles les plus sévères s'appliquent en ce qui concerne le principe de la légalité (art. 127 Cst.). Elle relève que, selon le principe de la légalité, le règlement d'exécution doit respecter les règles contenues dans la loi. Or, dans le cas particulier, le taux de 0,8 % sur les commissions des agences de voyages, prévu par le règlement d'application, aurait été supprimé en violation de l'art. 307B de la loi générale sur les contributions publiques (du 9 novembre 1887, LCP, RS/GE D 3 05).

Par ailleurs, la recourante qualifie la décision attaquée d'arbitraire. En effet, il serait arbitraire de justifier la suppression du taux précité par un prétendu consensus entre les parties concernées. Du reste, l'autorité intimée admettrait l'existence d'un tel consensus sur la base d'une lecture erronée du courrier du 7 novembre 2002. La suppression sans motif du taux serait d'ailleurs démontrée par le fait qu'un nouveau taux a été réintroduit deux ans plus tard, avec effet au 1er janvier 2000. Enfin, la décision attaquée serait arbitraire dans son résultat, du fait qu'elle entraînerait une multiplication par cinq de la taxe professionnelle perçue pour chacune des années en cause, sans que la capacité de gain de la recourante n'ait été modifiée en aucune manière.

Dans sa détermination, l'intimée soutient notamment que l'art. 307B LCP est applicable lorsqu'un nouveau taux est créé ou un taux existant modifié mais non pas en cas de suppression d'un coefficient, comme en l'espèce. Elle relève par ailleurs qu'il n'appartient pas aux autorités judiciaires de "remettre en cause les décisions prises, sur la base d'éléments techniques objectifs, par des commissions cantonales".

2.2

2.2.1 En matière de contributions publiques, le principe de la légalité est un droit constitutionnel indépendant dont la violation peut être directement invoquée dans un recours de droit public (cf. dans ce sens, en rapport avec l'art. 4 aCst., l'ATF 126 I 180 consid. 2a/aa p. 182). Il est concrétisé par l'art. 127 al. 1 Cst. (cf. aussi l'art. 164 al. 1 lettre d Cst.) qui prévoit que la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul sont définis par la loi. Cette disposition reprend la jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancienne Constitution fédérale et vaut aussi bien pour les impôts fédéraux que cantonaux (cf. le message du Conseil fédéral du 20 novembre 1996 relatif à une nouvelle Constitution fédérale, in FF 1997 I 1 ss p. 351/352).

Le principe de la légalité exige également qu'une disposition légale déléguant à l'organe exécutif la compétence d'établir une contribution ne constitue pas un blanc-seing et indique, au moins dans les grandes lignes, le cercle des contribuables, l'objet et le mode de calcul de ladite contribution (ATF 129 I 346 consid. 5.1 p. 353/354; ATF 125 I 182 consid. 4a p. 193). Le Tribunal fédéral examine librement si la norme de délégation en cause satisfait à ces exigences (ATF 122 I 305 consid. 5a p. 311 et la jurisprudence citée).

2.2.2 Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. De plus, il ne suffit pas que les motifs de l'arrêt attaqué soient insoutenables, encore faut-il que ce dernier soit arbitraire dans son résultat. Il n'y a en outre pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle de l'autorité intimée paraît concevable, voire préférable (ATF 129 I 8 consid. 2.1 p. 9, 173 consid. 3.1 p. 178; 128 I 273 consid. 2.1 p. 275 et la jurisprudence citée).

2.3 La taxe professionnelle communale, qui a la nature juridique d'un impôt (2P.9/1994 in SJ 1996 p. 100 consid. 2b), fait l'objet du titre III de la loi générale sur les contributions publiques (art. 301 ss). Elle est calculée 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). Pour l'imposition du chiffre des affaires, les contribuables sont répartis dans des groupes professionnels auxquels sont attribués des coefficients (cf. art. 307 al. 1 et 2 LCP). La création, la modification et la suppression des groupes professionnels sont de la compétence du Conseil d'Etat, par voie de règlement (art. 307 al. 3 LCP). L'art. 307A LCP détermine les coefficients de taxation du loyer et de l'effectif du personnel et fixe les limites de ceux sur le chiffre des affaires. Le mode de calcul de ces derniers est précisé à l'art. 307B LCP, qui dispose ce qui suit:

« Principes

1 Les coefficients applicables aux chiffres des affaires des différents groupes professionnels sont fixés sur la base de l'intensité de rendement moyen des activités prises en considération.

2 Ces coefficients sont vérifiés régulièrement, d'office ou à la demande des contribuables, au moins tous les 5 ans.

3 Un nouveau coefficient ne peut être affecté à un groupe professionnel que dans la mesure où l'on constate pour l'ensemble de ce groupe une modification sensible et durable des éléments déterminants pour la fixation du coefficient antérieur.

Intensité de rendement

4 L'intensité de rendement moyen d'un groupe professionnel est déterminée par le rapport entre sa possibilité de gain et son chiffre des affaires moyen. La possibilité de gain est la moyenne pondérée des résultats nets d'exploitation des contribuables du groupe professionnel considéré.

5 Le résultat net d'exploitation de chaque contribuable tient compte des charges ordinaires d'exploitation, notamment des factures des sous-traitants. Ne sont pas pris en considération les charges et les produits extraordinaires ainsi que ceux qui sont étrangers à l'activité du groupe professionnel du contribuable.

6 Les calculs sont effectués sur la base des deux exercices comptables précédant l'année de vérification.

Echelonnement des coefficients

7 Le coefficient le plus élevé, soit 6 %, est attribué au groupe professionnel ayant l'intensité de rendement la plus forte. Les autres coefficients sont échelonnés proportionnellement, en tenant compte des maxima fixés par l'article 307A, alinéa 1.

Règlement

8 Les modalités d'application des principes énoncés aux alinéas 1 à 7 et les coefficients applicables aux chiffres des affaires des groupes professionnels sont fixés par le Conseil d'Etat, par voie de règlement. Il nomme à cette fin une commission permanente ».

Le Conseil d'Etat a énuméré les groupes professionnels et les coefficients sur le chiffre des affaires qui leur sont applicables à l'art. 12A du règlement d'application.

Selon l'art. 13 du règlement d'application, la commission permanente précitée est composée de huit membres désignés par le Conseil d'Etat. Elle comprend le conseiller administratif chargé des finances de la ville de Genève, qui la préside, le chef du service de la taxe professionnelle communale de la ville de Genève, qui en est le secrétaire, l'adjoint à la direction du service en question, un membre représentant le département des finances, un membre délégué par l'Association des communes genevoises ainsi que trois représentants des milieux économiques.

2.4 La recourante considère que les art. 301 ss LCP constituent une base légale suffisante au regard de l'art. 127 al. 1 Cst. pour la perception de la taxe professionnelle communale. Elle ne met pas en cause non plus la délégation au Conseil d'Etat de la fixation des taux, ni la sous-délégation par celui-ci à une commission permanente de leur détermination matérielle. Le litige porte sur la question de savoir si la modification du règlement d'application, pour les années 1998 et 1999, était ou non conforme aux dispositions précitées, ce qui, dans ce dernier cas, constituerait une violation du principe de la légalité.

Quoi qu'en dise l'intimée, la suppression du taux sur les commissions des agences de voyages par l'abrogation de l'art. 12A al. 1 ch. 3 lettre a du règlement d'application avec effet au 1er janvier 1998 a eu pour conséquence, de fait, d'affecter à ce groupement professionnel un nouveau coefficient, à savoir le taux de 4,5? applicable aux commissions en l'absence de règles spéciales. Par conséquent, cette modification était soumise aux conditions de l'art. 307B al. 3 LCP: une modification sensible et durable des éléments déterminants pour la fixation du coefficient antérieur (0,8 ?) devait être établie. L'exigence relative à l'importance de la modification (celle-ci devant être "sensible") s'imposait d'autant plus dans le cas particulier que l'augmentation du taux était grande (de 0,8 à 4,5 ?). Or, il ne ressort pas du dossier que ces conditions aient été réalisées ni même examinées. En particulier, le courrier du 7 novembre 2002 du président de la commission permanente ne contient aucun élément allant dans ce sens. En effet, il ressort de ce document que ladite commission a estimé qu'il n'était pas opportun de maintenir un taux sur les commissions des agences de voyages, sans que les raisons de ce choix ne soient indiquées. La modification en question apparaît d'autant moins avoir été fondée sur des motifs pertinents - comme une augmentation correspondante de l'intensité de rendement - que la commission est pour ainsi dire revenue sur sa décision et a réintroduit un coefficient spécial pour les commissions des agences de voyages, nettement inférieur (1,5 ?), avec effet au 1er janvier 2000. Dans ces conditions, il y a lieu d'admettre que la modification du règlement d'application avec effet au 1er janvier 1998 viole l'alinéa 3 de l'art. 307B LCP et, partant, le principe de la légalité. Le grief est donc bien fondé.

Par ailleurs, il faut convenir avec la recourante que le fait que la modification réglementaire en cause ait été "décidée" par la commission permanente à la suite d'une demande des contribuables du groupe professionnel "agences de voyages" de revoir les taux de ce groupe (courrier du 7 novembre 2002, précité) ne signifie pas que les membres de ce groupe aient été intégrés dans le processus décisionnel de telle manière que la décision qui en est résultée apparaisse comme un "consensus" entre les intéressés, ainsi que l'a admis l'autorité intimée. Et même à supposer que tel ait été le cas, cela ne parviendrait en aucune manière à justifier l'entorse faite à l'art. 307B LCP, car la commission permanente ne saurait déroger aux limites matérielles fixées à la délégation, même avec l'accord du groupe professionnel concerné.

2.5 Même en limitant sa cognition à l'arbitraire, l'autorité intimée ne pouvait ignorer ces inconstitutionnalités. La décision attaquée contrevient donc de manière qualifiée au principe général de la légalité et doit être taxée d'arbitraire. Elle apparaît arbitraire aussi dans son résultat, du moment qu'elle conduit à multiplier le coefficient applicable par un facteur de 5,625, sans justification apparente. Le grief d'arbitraire se révèle ainsi également bien fondé.

3.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours, sans qu'il soit besoin d'examiner si les autres griefs soulevés par la recourante, soit un éventuel déni de justice formel et une atteinte à sa liberté économique, sont fondés.

Succombant, le canton de Genève doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ).

La recourante a droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ), qu'il convient de mettre à la charge du canton de Genève.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est admis et l'arrêt du Tribunal administratif du 23 juillet 2003 est annulé.

2.

Un émolument judiciaire de 5'000 fr. est mis à la charge du canton de Genève.

3.

Le canton de Genève versera à la recourante une indemnité de 5'000 fr. à titre de dépens.

4.

Le présent arrêt est communiqué en copie aux mandataires de la recourante, au Service de la taxe professionnelle de la ville de Genève et au Tribunal administratif de la République et canton de Genève.

Lausanne, le 3 novembre 2004

Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: