

- 289 -

REVUE DE DROIT ADMINISTRATIF ET DE DROIT FISCAL

REVUE GENEVOISE DE DROIT PUBLIC

 59e année No 4 2003

La compatibilité des impôts cantonaux et communaux au regard de la LHID: l'exemple de la taxe professionnelle communale du canton de Genève²

Xavier OBERSON, professeur à l'Université de Genève, avocat, juge à la Commission fédérale de recours en matière de contributions

Alexandre FALTIN, avocat, DES en droit fiscal?

I. Introduction

La Taxe professionnelle communale genevoise («TPC») est une contribution communale instaurée par Napoléon et dont l'origine remonte aux années 1798 à 1813.³ Fondamentalement, elle a pour but d'obliger toute entreprise à verser, indépendamment des impôts ordinaires, une certaine participation aux tâches communales.⁴

La présente contribution a pour but d'examiner dans quelle mesure la TPC est compatible avec la LHID. En revanche, la conformité de la TPC avec la TVA ainsi qu'avec les principes constitutionnels ne sera pas abordée.⁵

2 Texte légèrement remanié d'un avis de droit établi pour le Service de la Taxe professionnelle communale du Département municipal des finances de la Ville de Genève.

3 Sur l'historique de la TPC, cf. Mémorial 1969, p. 652-658; R. D^{AGON}, p. 4-5; R. O^{BERSON}, p. 65 et ss.

4 RDAF 1982, 408 (TA); Mémorial 1969, p. 658.

5 Sur la compatibilité de la TPC avec l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires (ICHA) et avec les principes constitutionnels de la légalité et de l'égalité de traitement, cf. Archives 49 (1980/81) p. 345 (TF) et RDAF 1978 p. 63-66 (TA).

- 290 -

II. L'harmonisation fiscale

A. Le mandat constitutionnel

L'art. 42 quinquies aCst, adopté par le peuple et les cantons le 12 juin 1977, confère à la Confédération une compétence en matière d'harmonisation fiscale. Cette disposition a été reprise – sous une -formulation un peu différente – à l'art. 129 Cst.⁶ Conformément à cette dernière disposition, la Confédération s'emploie à harmoniser les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. La lettre de cette norme vise les impôts directs (à l'exclusion des impôts indirects⁷), terme plus vaste que les impôts sur le revenu et la fortune ou sur le bénéfice et le capital.⁸ Cependant, il -ressort des travaux préparatoires concernant l'art. 42 quinquies aCst, que ce sont en réalité ces derniers impôts qui étaient visés par l'harmonisation fiscale, auxquels il convient toutefois d'ajouter l'impôt sur les gains immobiliers.⁹ En tout état, le mandat constitutionnel se limite aux questions de principe. La législation relative aux impôts cantonaux n'est, pour le surplus, pas du ressort de la Confédération.¹⁰

B. La LHID

La LHID vise à réaliser le mandat constitutionnel prévu à l'art. 42 quinquies aCst (129 Cst). Elle désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale

les établit (art. 1 al. 1 LHID). Cette loi-cadre s'applique également aux communes, dans la mesure où le droit cantonal leur accorde une compétence fiscale (art. 1 al. 3 LHID)¹¹. Lorsque la LHID ne prévoit aucune réglementation particulière, les impôts cantonaux et communaux sont établis en vertu du droit cantonal et les législateurs cantonaux disposent d'une pleine liberté (art. 1 al. 3 LHID).¹² La question de savoir si, avec l'adoption de la LHID, la Confédéra

6 Pour une comparaison entre l'art. 42 quinquies aCst et l'art. 129 Cst, cf. A. K^{NEUBÜHLER}, p. 212-214.

7 A. A^{UER} / G. M^{ALINVERNI} / M. H^{OTTELIER}, p. 412; D. Y^{ERSIN} 1994, p. 170.

8 FF 1997 I 355.

9 Cf. F. C^{AGIANUT} 1986, N. 4; M. R^{EICH} 2002, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, N. 32; K. V^{ALLENDER} 1992/93, p. 269. Selon certains auteurs, la

Confédération ne serait pas compétente pour harmoniser les impôts minimaux prévus par certains cantons (cf. F. Z^{UPPINGER} / P. B^{ÖCKLI} / P. L^{OCHER} / M. R^{EICH}, p. 236).

10 FF 1983 III 88.

11 Sur l'autonomie fiscale des communes genevoises, cf. B. K^{NAPP}, p. 251.

12 F. C^{AGIANUT} 1994, p. 73.

- 291 -

tion a épuisé sa compétence constitutionnelle d'harmonisation fiscale, est controversée en doctrine.¹³ Quoi qu'il en soit, nous verrons qu'en l'état actuel de la législation, la TPC n'entre pas dans le champ d'application de la LHID.

C. La marge de manœuvre des cantons

Selon les art. 1 al. 1 et 2 LHID, les cantons doivent prélever les impôts suivants:

- Un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques;
- Un impôt sur le bénéfice et un impôt sur le capital des personnes morales;
- Un impôt à la source auprès de certaines personnes physiques et morales;
- Un impôt sur les gains immobiliers.

Si la LHID énumère les impôts que les cantons *doivent* prélever, elle ne leur interdit en revanche pas de prévoir d'autres impôts, -conformément à la compétence résiduelle que l'art. 3 Cst leur attribue. Il découle de cette norme que les cantons peuvent prélever des impôts déterminés aussi longtemps que cette compétence ne leur a pas été -retirée en faveur de la Confédération.¹⁴ En outre, la LHID ne limite aucunement la -possibilité, pour les cantons, de prélever des impôts indirects. Ainsi, les cantons ont notamment la possibilité d'introduire ou de maintenir des impôts minimaux (en particulier sur les recettes brutes ou sur les immeubles), des impôts fonciers sur la propriété immobilière, ou des impôts personnels, sur les chiens, sur les divertissements, etc.¹⁵ Ces impôts sortent du champ d'application de l'harmonisation fiscale.¹⁶ Bien que la question soit controversée, certains auteurs vont même jusqu'à admettre que les cantons pourraient introduire un impôt spécial sur les gains en capitaux mobiliers privés. Selon cette conception, la LHID n'exclut l'imposition de ces gains que dans le cadre de l'impôt général sur le revenu.¹⁷

13 M. R^{EICH} considère que la Confédération n'a pas épuisé sa compétence en la matière (M. R^{EICH} 2002, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, N. 41). D.

Y^{ERSIN} est d'avis contraire (D. Y^{ERSIN} 1994, p. 183).

14 M. R^{EICH} 2002, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, N. 6.

15 FF 1983 III 90; F. C^{AGIANUT} 1994, p. 78; M. R^{EICH} 1993/94, p. 594; D. Y^{ERSIN} 1994, p. 182; B. Z^{WAHLEN}, p. 285.

16 M. R^{EICH} 2002, Art. 2, N. 22-23; StE 1997 A 24.44.2 Nr. 1, c. 1 (TF).

17 Art. 7 al. 4 lit. b LHID; cf., M. R^{EICH} 1993/94, p. 594; le même 1997, Art. 2, N. 26-27; K. V^{ALLENDER} 1992/93, p. 276; D. Y^{ERSIN} 1992/93, p. 298-

299; cf. ég. F. C^{AGIANUT} 1994, p. 78-79 (plus nuancé).

- 292 -

En outre, une partie de la doctrine considère que lorsque des dispositions de la LHID peuvent être interprétées raisonnablement de différentes manières, les cantons conservent leur autonomie pour choisir l'interprétation qu'ils entendent privilégier. Ainsi, une législation -cantonale ne serait contraire à la LHID que dans la mesure où aucune interprétation conforme à cette dernière ne paraît soutenable.¹⁸ Enfin, s'il est admis que les cantons sont libres de prévoir d'autres impôts directs que ceux énumérés à l'art. 2 LHID, ils doivent néanmoins tenir compte des limites que pose cette loi. Ils doivent notamment prendre en considération l'art. 27 al. 2 LHID, qui prévoit que «*les éventuels impôts minimaux prélevés sur des facteurs de remplacement sont déduits des impôts sur le bénéfice et sur le capital*». Compte tenu de ces éléments, la TPC ne pourrait être considérée comme (partiellement) incompatible avec la LHID que dans la mesure où il s'agirait d'un **impôt direct entrant dans le champ d'application de la LHID**. En outre, si la TPC venait à être considérée comme un **impôt minimum**, la législation cantonale relative aux impôts sur le bénéfice et sur le capital devrait être adaptée pour tenir compte de l'art. 27 al. 2 LHID.

III. La compatibilité de la Taxe professionnelle communale¹⁹

A. Généralités

1. Assujettissement

Sont assujettis à la TPC (art. 301 LCP):

- Les personnes physiques qui exercent dans le canton une activité lucrative indépendante ou y exploitent une entreprise commerciale;
- Les sociétés de personnes qui ont dans le canton leur siège ou un établissement stable et qui exercent une activité lucrative;
- Les sociétés de capitaux et sociétés coopératives qui ont dans le canton leur siège ou un établissement stable;

¹⁸ Dans ce sens, K. V^{ALLENDER} 1995, p. 439.

¹⁹ La Commission cantonale de recours en matière d'impôts du canton de Genève a refusé d'examiner la compatibilité de la TPC avec la LHID avant le 1.1.2001 (RDAF 1999 II p. 299-300).

- 293 -

- Les autres personnes morales qui exercent une activité lucrative dans le canton par l'intermédiaire d'un siège ou d'un établissement stable;
- Les personnes morales et sociétés de personnes qui exercent dans le canton, pour leur compte, une activité lucrative, notamment par l'intermédiaire de bureaux de domiciliation, de commandes, de publicité, de renseignements, d'agents non indépendants ou de chantiers de courte durée.

2. Objet

La TPC est établie sur la base de coefficients applicables aux -éléments suivants (art. 302 LCP):

- (i)ii Le chiffre des affaires;
- (ii)i Les loyers;
- (iii) L'effectif du personnel.

(i) Le chiffre des affaires

Le chiffre des affaires imposable correspond, sous réserve de -certains éléments exonérés, à la somme des prestations brutes que le contribuable a obtenues 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). Le coefficient applicable au chiffre des affaires est établi en fonction du groupe professionnel auquel le contribuable appartient. Ce coefficient ne peut dépasser (art. 307A LCP):

- 1,7‰ sur le chiffre des affaires du commerce de gros ou des entreprises de fabrication;
- 3‰ sur le chiffre des affaires du commerce de détail;
- 6‰ sur les commissions, les rémunérations de service et les honoraires.

Le coefficient exact de chaque groupe professionnel est fixé par règlement, en fonction de l'intensité du rendement moyen des activités prises en considération (art. 307A, 307 B LCP; art. 12A à 12C RALCP).

(ii) Les loyers

Le second coefficient concerne les loyers annuels de tous les immeubles, locaux et terrains que le contribuable occupe professionnellement (art. 302 LCP). Sont visés non seulement les loyers dus, mais également la valeur

- 294 -

locative des immeubles occupés par le contribuable et lui appartenant. Dans ce dernier cas, le loyer est présumé correspondre à 5% de la valeur fiscale de cet immeuble (art. 305 LCP). En revanche, les locaux occupés par le contribuable et utilisés pour le logement de son personnel ne sont pas pris en considération (art. 305 al. 4 LCP). Le coefficient de taxation du loyer est de 5‰ (art. 397A al. 2 LCP).

(iii) L'effectif du personnel

L'effectif du personnel comprend les chefs d'entreprises et les membres de leur famille qui y exercent une activité, ainsi que l'ensemble du personnel salarié, à l'exclusion des apprentis sous contrat (art. 306 al. 1 LCP). Le coefficient de taxation de l'effectif du personnel correspond à CHF 10.– par personne (art. 307A al. 3 LCP).

*B. La qualification juridique***1. La TPC et les impôts***a. Les impôts*

L'impôt est la contribution versée par un particulier à une collectivité publique pour participer aux dépenses résultant des tâches générales dévolues à cette dernière en vue de la réalisation du bien commun. Il est perçu sans condition, non pas comme contrepartie d'une prestation de l'Etat ou d'un avantage particulier, mais en fonction d'une certaine situation économique réalisée en la personne de l'assujetti. Par conséquent, quiconque réalise l'état de fait du prélèvement de l'impôt y est soumis même s'il n'a pas bénéficié de prestations particulières de l'Etat.²⁰

b. La TPC est-elle un impôt ?

Historiquement, la TPC a tout d'abord été considérée comme une taxe de patente.²¹ Cela étant, il est à présent admis que la TPC est un impôt.²² En effet, elle est perçue sans condition ni contre-prestation de l'Etat, auprès de toutes les personnes physiques exerçant dans le canton une activité lucrative indépendante ou y exploitant une entreprise com

20 ATF 122 I 309 ; X. O^{BERSON}, n°5 ad § 1.

21 SJ 1933 p. 552 (Cour de Justice); SJ 1927 p. 372 (Cour de Justice); Mémorial 1969, p. 658; R. O^{BERSON}, p. 70-71 et 82.

22 SJ 1996 p. 102 (TF); Archives 49 (1980/81) p. 348 (TF); StR 1996 p. 611 (TA); RDAF 2000 II p. 274 (CCR); A. B^{ERTHOUD}, p. 15; X. O^{BERSON}, n° 45 ad § 13.

- 295 -

merciale et auprès de toutes les sociétés, personnes morales et sociétés de personnes, qui ont dans le canton leur siège ou un établissement -stable ou y exercent pour leur compte une activité lucrative notamment par l'intermédiaire de bureaux ou d'agents non indépendants. Le lien entre une prestation ou un avantage étatique *particulier* et le prélèvement de la TPC – élément caractéristique d'une taxe causale – fait donc défaut. Par ailleurs, en tant qu'impôt, la TPC est soumise aux règles posées par la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale.²³

2. La TPC et les impôts directs

a. Les impôts directs

La distinction entre les impôts directs et indirects est malaisée et controversée. Elle est toutefois importante, car l'art. 129 Cst (42 quinquies aCst) limite, on l'a vu, la compétence d'harmonisation fiscale de la Confédération aux impôts directs. La difficulté réside notamment dans le fait que plusieurs critères de distinction sont en concurrence, sans que l'on ne sache très bien celui qui est déterminant. Cette distinction repose pour l'essentiel sur les -critères suivants²⁴:

incidence économique

- En premier lieu, selon le critère de l', les impôts directs frappent immédiatement les contribuables qui supportent également le poids de l'impôt, tandis que les impôts indirects sont généralement répercutés auprès d'un tiers. Ce critère n'est cependant pas fiable, car la possibilité de répercuter un impôt dépend essentiellement de la situation économique du marché.²⁵ De surcroît, il est reconnu aujourd'hui que tous les impôts – même l'impôt sur le revenu – peuvent être transférés à des tiers.

objet de l'impôt

- En second lieu, selon le critère de l', les impôts directs sont, contrairement aux impôts indirects, ceux dont l'objet est identique à leur base de calcul.

- En troisième lieu, selon une conception défendue notamment par le Professeur Locher, ce qui caractérise l'impôt direct est la convergence entre ce que l'impôt vise dans l'intention du législateur («das Steuergut») et son assiette.²⁶

23 SJ 1996 p. 102.

24 E. H^{ÖHN} / R. W^{ALDBURGER}, p. 64; X. O^{BERSON}, n°21-22 ad § 1.

25 E. B^{LUMENSTEIN} / P. L^{OCHER}, p. 155.

26 E. B^{LUMENSTEIN} / P. L^{OCHER}, p. 154.

- 296 -

Partant, devant cette combinaison de critères, certains impôts sont difficiles à catégoriser. Ainsi, la qualification juridique des impôts sur les successions et les donations est controversée. Ils doivent à notre avis être qualifiés d'impôts indirects, dans la mesure où ils visent les transferts de propriété (objet) tout en étant assis sur la valeur vénale des éléments transférés.²⁷

b. La TPC est-elle un impôt direct ?

Le Tribunal administratif genevois (TA), la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (CCR)

et une partie de la doctrine -considèrent que la TPC est un impôt direct.²⁸ A notre sens, cette qualification n'est cependant pas aussi évidente qu'il n'y paraît. Certes, la TPC n'est pas destinée à être répercutée auprès des clients des assujettis, bien qu'une telle possibilité ne puisse être exclue.²⁹ Selon le critère de l'incidence économique, la TPC serait ainsi un impôt direct. Comme nous l'avons relevé, cet élément n'est toutefois pas décisif. Par exemple, les impôts sur les successions sont généralement -qualifiés d'impôts indirects, même s'ils ne sont pas répercutés.³⁰ Si l'on applique le critère de l'**objet**, il convient de comparer l'objet de l'impôt avec sa base de calcul. Or, tandis que la base de calcul de la TPC est claire (le chiffre des affaires, les loyers et l'effectif du personnel), son objet est plus difficile à cerner. L'art. 302 LCP, qui a pour intitulé «*objet de la taxe*», énumère les coefficients sur lesquels la TPC est établie. A notre sens, l'énumération des facteurs pris en considération dans une disposition légale, dont le titre marginal est «*objet de l'impôt*», ne signifie pas encore que ces facteurs sont véritablement l'objet de l'impôt. Au demeurant, le Tribunal administratif a relevé que «*le chiffre des affaires ne constitue qu'un critère de détermination de l'impôt genevois, et non son objet*»³¹. En réalité, il nous paraît que l'objet de l'impôt, à savoir l'état de fait imposé³², est l'activité commerciale du contribuable.³³ Ainsi on pourrait, selon cette conception, considérer la TPC comme un impôt indirect, en raison du fait que l'objet de l'impôt

27 FF 1983 III p. 90. Les auteurs suivants penchent pour une qualification d'impôt indirect: E. B^{LUMENSTEIN} / P. L^{OCHER}, p. 157; F. C^{AGIANUT} 1986, N. 4; E. H^{ÖHN} / R. W^{ALDBURGER}, p. 65; X. O^{BERSON}, n°21 ad § 1; W. R^{YSER} / B. R^{OLLI}, p. 18. Plus nuancé: M. R^{EICH} 2002, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, N. 32 et les auteurs cités par ce dernier.

28 RDAF 1978 p. 65 (TA); RDAF 2000 II p. 273 (CCR); A. B^{ERTHOUD}, p. 20-21.

29 Archives 49 (1980/81) p. 357 (TF).

30 Cf. note 26.

31 RDAF 1978 p. 65 (TA).

32 E. H^{ÖHN} / R. W^{ALDBURGER}, p. 231.

33 Cf. ég. Archives 49 (1980/81) p. 357 (TF).

- 297 -

(l'activité commerciale) n'est pas identique à sa base de calcul (le -chiffre des affaires, les loyers et l'effectif du personnel). Cette solution serait au demeurant identique, si l'on appliquait le critère préconisé par le Professeur Locher. En effet, la TPC, en tant qu'impôt professionnel spécial, **vis**e principalement à imposer l'activité commerciale des contribuables³⁴ («das Steuergut»), tandis que son assiette est formée des coefficients liés au chiffre des affaires, aux loyers et à l'effectif du personnel. La notion d'*impôt direct*, telle qu'elle figure à l'art. 129 Cst (art. 42 quinquies aCst), doit être recherchée de manière autonome, sur la base d'une interprétation de cette disposition. A cet effet, il ressort des travaux préparatoires de cette disposition constitutionnelle, que cette notion vise en réalité les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques, de même que les impôts sur le bénéfice et sur le capital propre des personnes morales.³⁵ Il semble donc que la Constitution fédérale ait privilégié plutôt le critère de l'objet.³⁶ En outre, le fait que la TPC soit soumise à la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la double imposition intercantonale n'exclut pas qu'il s'agisse d'un impôt indirect. En effet, l'interdiction de la double imposition vise également cette catégorie d'impôts.³⁷ Enfin, il est intéressant de relever au passage la qualification juridique que donne la doctrine française à la taxe professionnelle perçue dans cet État. La taxe professionnelle française, dont on rappellera que ses origines sont identiques à la TPC, est prélevée sur la valeur locative des immobilisations corporelles, les salaires et, dans certains cas, sur les recettes³⁸. Cette taxe est qualifiée d'impôt indiciaire, car elle est perçue sur la base d'indices. La matière imposable est réputée être la capacité de production des entreprises, tandis que la valeur locative, les salaires et les recettes constituent uniquement des éléments d'évaluation de la base d'imposition. Pour cet impôt, qui présente ainsi de nombreuses similitudes avec la TPC genevoise, la doctrine considère que la matière imposable et la base d'imposition sont des notions bien distinctes.³⁹ Compte tenu de ces éléments, on peut sérieusement remettre en doute la qualification de la TPC genevoise en tant qu'impôt direct. Certes, selon le critère de l'incidence économique, il s'agit bien d'un impôt

34 Archives 49 (1980/81) p. 357 (TF).

35 F. C^{AGIANUT} 1986, N. 4.

36 Du même avis, E. H^{ÖHN} / R. W^{ALDBURGER}, p. 65.

37 E. H^{ÖHN} / P. M^{ÄUSLI}, p. 14.

38 Art. 1467 du Code général des impôts.

39 P. B^{ELTRAME} / L. M^{EHL}, p. 47-48.

- 298 -

direct. En revanche, le critère de l'objet de l'impôt, la conception défendue par le Professeur Locher, les travaux préparatoires relatifs à l'art. 42 quinquies aCst, ainsi qu'une analyse comparée en droit français militent en faveur de la qualification de la TPC comme impôt indirect. La LHID ne vise à harmoniser que les impôts directs. Dès lors, dans la mesure où la qualification de la TPC comme impôt indirect devait être retenue, cet impôt n'entrerait pas dans le champ d'application de la LHID.

c. La TPC et le champ d'application de la LHID

Au demeurant, même si la TPC devait être qualifiée d'impôt direct, ce qui paraît très discutable, elle ne saurait, à notre sens, entrer dans le champ d'application de la LHID. En effet, nous avons vu que la LHID n'harmonise que les impôts qu'elle énumère à son art. 2. Dès lors, les cantons demeurent libres de prévoir d'autres impôts directs, qui n'entrent pas dans le champ d'application de la LHID.⁴⁰ Le Tribunal fédéral et la doctrine considèrent d'ailleurs que les impôts minimaux sur la propriété foncière ou sur le chiffre d'affaires n'entrent pas dans le champ d'application de la LHID, en tout cas lorsqu'ils restent modérés.⁴¹ Il en va ainsi de la TPC qui frappe l'entreprise, de façon indiciaire, sans chercher à viser le revenu de celle-ci, en tant qu'indicateur privilégié de sa capacité contributive. En d'autres termes, la TPC se distingue nettement des impôts généraux sur le revenu et le bénéfice, qui cherchent à taxer le revenu et le bénéfice, en tant qu'élément fondamental de la capacité contributive. La TPC – se rapprochant de ce point de vue d'un véritable «Betriebssteuer» – tend à frapper **l'entreprise** en tant que telle, sa capacité de production, comme une sorte de contribution aux avantages étatiques et aux diverses infrastructures que l'Etat met à sa disposition. On comprend dès lors pourquoi la doctrine antérieure qualifiait celle-ci de taxe causale. Certes, aujourd'hui, on s'éloigne – à juste titre – de cette qualification, car le lien entre la taxe et l'avantage étatique est trop ténu. Il n'empêche que l'idée même à l'origine de ce prélèvement fiscal est emprunte d'une vision inspirée du principe d'équivalence. On retrouve la même idée en droit français qui décrit la TPC comme un «impôt sur les facteurs de production». Une preuve supplémentaire de cette conception des choses réside dans le fait que la TPC vise en réalité toutes les entreprises (sociétés de

40 Cf. note 13 et 14.

41 StE 1997 A 24.44.4 Nr 1, c. 1 (TF); F. Z^{UPPINGER} / P. B^{ÖCKLI} / P. L^{ÖCHER} / M. R^{EICH}, p. 236.

- 299 -

capitaux, de personnes, ou raisons individuelles) **indépendamment de leur forme juridique**. Une telle taxation ne se justifie – sous l'angle constitutionnel – que si l'on cherche à imposer l'entreprise en tant que telle et non son bénéfice (revenu). En définitive, le fait que les travaux préparatoires de la LHID ne mentionnent à aucun moment la TPC, alors que cet impôt était largement connu comme une particularité genevoise, est un élément supplémentaire permettant de considérer qu'il n'était pas dans l'intention du législateur fédéral de mettre un terme à cet impôt.⁴² En résumé, la TPC est un **impôt spécial sur l'entreprise**, qui, à notre sens, n'entre pas dans le champ d'application de la LHID.

3. La TPC et les impôts minimaux («Minimalsteuer»)

La TPC ne serait donc pas un impôt direct à harmoniser. Toutefois, dans la mesure où elle pourrait être qualifiée d'impôt minimum prélevé sur des facteurs de remplacement, il convient d'examiner si elle ne devrait pas être imputée sur les impôts sur le bénéfice et sur le capital des personnes morales, conformément à l'art. 27 al. 2 LHID.

a. Les impôts minimaux

Quatorze cantons prélèvent, auprès des personnes morales, un impôt minimum («Minimalsteuer») sur les recettes brutes ou sur la propriété immobilière.⁴³ Selon la doctrine, certes déjà ancienne, «*ist diese Abgabeform dadurch charakterisiert, dass in ihr zwei verschiedene Steuersysteme ineinandergreifen: Eine den Ertrag und das Kapital belastende Steuer wird mit einer Objektsteuer kombiniert. Von den beiden Abgaben wird nur diejenige erhoben, die den höheren Gesamtbetrag ergibt. Die unterschiedlichen*

fiskalischen Komponenten werden also nicht kumulativ eingefordert; sie werden nicht zusammengerechnet. Die Abgaben werden vielmehr alternative erhoben; die eine wird auf die andere angerechnet»⁴⁴. En d'autres termes, les impôts minimaux visent à imposer des entreprises ne cherchant pas à réaliser des bénéfices mais ayant une certaine importance au point de vue économique (chiffre d'affaires, investissements immobiliers, etc.). L'élément caractéristique de ces impôts réside dans le fait qu'ils ne sont dus que dans la mesure où ils sont plus

42 X. O^{BERSON}, n°46 ad § 13.

43 Informations fiscales de la commission intercantonale d'information fiscale, D 1, L'imposition des personnes morales, 2001, p. 18 et 43.

44 M. I^{MBODEN}, p. 193.

- 300 -

élevés que l'impôt ordinaire.⁴⁵ Cela résulte également de l'art. 27 al. 2 LHID qui traite des «*impôts minimaux prélevés sur des facteurs de remplacement*». En effet, les termes *facteurs de remplacement* - confirment que ces impôts sont dus en lieu et place des impôts ordinaires. En outre, les impôts minimaux sont, de par leur nature, prélevés exclusivement auprès des personnes morales. Ils ne peuvent, par exemple, viser les sociétés de personnes.⁴⁶ Pour que ces impôts respectent la liberté économique ainsi que l'égalité de traitement entre les contribuables, il faut qu'ils n'excèdent pas ce qu'aurait payé un contribuable réalisant un bénéfice «normal» («*Sollertrag*») avec un chiffre d'affaires déterminé. Ainsi, le taux de l'impôt minimum multiplié par le chiffre d'affaires ne devrait pas excéder le taux de l'impôt sur le bénéfice multiplié par le bénéfice «normal» qu'un contribuable aurait réalisé pour un chiffre d'affaires donné. Il faut en outre que le taux de l'impôt reste modéré et soit -proportionnel au chiffre d'affaires. Un taux progressif de l'impôt minimum est admissible, lorsqu'il n'excède pas une certaine hauteur, -limitée, et qu'il reste en principe dans un rapport constant avec le chiffre d'affaires.⁴⁷

b. La TPC est-elle un impôt minimum?

Nous avons vu que les impôts minimaux visent à imposer, sur des facteurs de remplacement, des entreprises ne réalisant pas de bénéfice imposable, mais ayant une certaine importance au point de vue économique. A priori, la TPC présente certaines similitudes avec les impôts minimaux. Elle est basée essentiellement sur le chiffre des affaires⁴⁸ et le coefficient relatif à cet élément est fonction du rendement moyen des activités de la catégorie d'entreprise à laquelle appartient le contribuable.⁴⁹ Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la TPC ne se -distingue des impôts perçus par d'autres cantons sur les mêmes -matières imposables que par le fait qu'elle n'est pas perçue sur le produit réel de l'activité déployée, mais sur son revenu probable, supputé ensuite d'éléments d'évaluation extérieurs, selon les catégories de la loi.⁵⁰

45 E. H^{ÖHN} / R. W^{ALDBURGER}, p. 401; M. Imboden, p. 193.

46 E. H^{ÖHN} / R. W^{ALDBURGER}, p. 407.

47 ATF 102 Ia 257-258; E. H^{ÖHN} / R. W^{ALDBURGER}, p. 401.

48 Le chiffre des affaires représente la plus grande partie de la TPC (Archives 49 [1980/81] p. 356, TF). Selon R. D^{AGON}, elle représenterait 80% du produit de la TPC (R. D^{AGON}, p. 6).

49 Art. 307b LCP.

50 SJ 1996 p. 102 (ATF).

- 301 -

A notre avis, la comparaison du Tribunal fédéral⁵¹ entre la TPC et les impôts minimaux est incomplète. En effet, la TPC se distingue nettement des impôts cantonaux sur le revenu et la fortune des personnes physiques et sur le bénéfice et le capital des personnes morales. Elle ne se présente pas comme une contribution accessoire, ou comme une doublure, qui ne serait due qu'en cas de bénéfice imposable insuffisant.⁵² Il s'agit en réalité d'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.⁵³ Ainsi, contrairement aux impôts minimaux, la TPC ne constitue pas un impôt alternatif aux impôts ordinaires, mais bien un **régime complémentaire d'imposition** qui prend la forme d'une imposition de l'entreprise et qui coexiste

parallèlement aux impôts harmonisés. En outre, le fait que la TPC vise également les sociétés de personnes (sociétés simples, sociétés en nom collectif et sociétés en commandite) ainsi que les personnes physiques (dans la mesure où elles exercent une activité lucrative indépendante ou y exploitent une entreprise - commerciale)⁵⁴ confirme qu'il ne s'agit pas d'un impôt minimum. En effet, d'une part, nous avons vu que – de par leur nature d'impôts -accessoires à l'impôt sur le bénéfice – les impôts minimaux ne visent en principe que les personnes morales et non les sociétés de personnes ou les personnes physiques⁵⁵. D'autre part, la TPC ne peut être -considérée comme un accessoire, voire une doublure, des impôts ordinaires, puisqu'elle est également prélevée auprès des sociétés de personnes, qui ne sont pas des contribuables pour les impôts directs harmonisés.⁵⁶ La TPC constitue en réalité un impôt professionnel spécial sur l'activité commerciale⁵⁷, destiné à prendre en compte les dépenses de la -

51 SJ 1996 p. 102 (ATF).

52 C^{LAUDET}, p. 555; D^{AGON}, p. 5.

53 Mémorial 1969 p. 658.

54 Art. 301 al. 1 lit. a et b LCP.

55 E. H^{ÖHN} / R. Waldburger, p. 407.

56 E. H^{ÖHN} / R. W^{ALDBURGER}, p. 274. Cf. pour l'impôt fédéral direct, l'art. 10 LIFD. La LHID ne contient pas une telle disposition. Cependant, le non-assujettissement des sociétés de personnes aux impôts cantonaux sur le bénéfice et sur le capital résulte de l'art. 20 LHID a contrario. Cf. également J.-A. Reymond, p. 346. A relever, toutefois, que pour leur imposition, les sociétés commerciales et communautés de personnes étrangères sont assimilées aux personnes morales suisses dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique ou leurs structures effectives (art. 20 al. 2 LHID).

57 Archives 49 (1980/81) p. 351 et 357 (TF).

- 302 -

collectivité communale, à la charge des personnes qui exercent une activité lucrative indépendante ou exploitent une entreprise commerciale, indépendamment du bénéfice qu'elles réalisent. En conséquence, comme la TPC (i) n'a pas pour but premier d'imposer les contribuables qui ne réalisent pas de bénéfice imposable et (ii) est prélevée parallèlement aux autres impôts cantonaux et communaux – et non en lieu et place de ces derniers – elle ne saurait, à notre avis, être qualifiée d'impôt minimum sur des facteurs de remplacement. Au demeurant, cette opinion est partagée, implicitement à tout le moins, non seulement par la jurisprudence du Tribunal fédéral⁵⁸, mais également par la Commission intercantonale d'information fiscale qui mentionne dans ses publications que le canton de Genève ne prélève pas d'impôt minimum.⁵⁹ Notre opinion s'écarte sur ce point de celle d'une partie de la doctrine qui estime, à tort à notre avis, que la TPC serait une forme d'impôt minimum.⁶⁰ Cela posé, comme la qualification éventuelle de la TPC en tant qu'impôt minimum n'a pas été tranchée à ce jour sous l'angle de la LHID, il convient d'examiner les conséquences que pourrait avoir une telle qualification.

c. L'imputation des impôts minimaux selon la LHID

L'art. 27 al. 2 LHID prévoit que «les éventuels impôts minimaux prélevés sur des facteurs de remplacement sont déduits des impôts sur le bénéfice et sur le capital». Cette disposition concerne l'imposition des personnes morales. Elle ne trouve pas son pendant dans le titre deuxième de la loi, consacré aux personnes physiques. Elle vise exclusivement la fixation des impôts sur le bénéfice et sur le capital et ne remet pas en cause l'admissibilité des impôts minimaux. La portée exacte de l'art. 27 al. 2 LHID n'est pas précisée par les travaux préparatoires, où il est uniquement indiqué que «le caractère subsidiaire des impôts minimaux perçus sur des facteurs de remplacement va dans le sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'aménagement de ces impôts par les cantons».⁶¹ Comme les impôts minimaux sur des facteurs de remplacement ont pour but de se substituer aux impôts sur le bénéfice et le capital, ils -

58 Archives 49 (1980/81) p. 351 (TF).

59 Informations fiscales de la commission intercantonale d'information fiscale, D 1, L'imposition des personnes morales, 2001, p. 18 et 43. Publication sous les auspices du Bureau d'information fiscale de l'Administration fédérale des contributions.

60 A. B^{ERTHOUD}, p. 20.

61 FF 1983 III p. 122. Cette disposition légale n'a pas fait l'objet de débats devant les chambres fédérales.

- 303 -

doivent logiquement pouvoir être déduits de ceux-ci. Toutefois, une base légale expresse est à cet effet nécessaire. En effet, si l'art. 27 al. 2 LHID n'existait pas, les impôts minimaux seraient seulement déductibles du bénéfice imposable au titre de charge justifiée par l'usage commercial.⁶² L'art. 27 al. 2 LHID a dès lors pour fonction de permettre la déduction des impôts minimaux, non pas sur le bénéfice imposable, mais directement sur l'impôt sur le bénéfice et sur le capital. On peut toutefois se demander si l'art. 27 al. 2 LHID offre simplement une faculté aux cantons de prévoir l'imputation des impôts minimaux, ou s'il s'agit d'une injonction impérative. Malgré la latitude d'interprétation que la doctrine reconnaît aux cantons pour l'interprétation de la LHID⁶³, la première solution nous paraît difficilement compatible avec le texte de l'art. 27 al. 2 LHID. Dès lors, cette disposition doit vraisemblablement être interprétée comme une injonction impérative, obligeant les cantons à admettre les impôts minimaux en déduction de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital.⁶⁴ En l'espèce, dans la mesure où la TPC viendrait néanmoins à être qualifiée d'impôt minimum – ce qui nous paraît contestable – elle devrait en principe être portée en déduction des impôts sur le bénéfice et le capital dus par les personnes morales. La question se pose toutefois de savoir si la TPC devrait être portée en déduction de l'ensemble des impôts cantonaux sur le bénéfice et le capital ou uniquement des centimes additionnels communaux relatifs à ces impôts. A notre sens, la TPC ne pourrait être imputée que sur les centimes additionnels communaux, à l'exclusion des impôts prélevés par le canton. En effet, le canton ne saurait imputer un impôt prélevé par une autre collectivité publique⁶⁵. En tout état, faute de base légale, il est exclu que la TPC puisse être portée en déduction de l'impôt fédéral direct.

IV. Conclusion

A. La compatibilité de la TPC

En conclusion, la Confédération n'a la compétence d'harmoniser que les impôts directs des cantons et des communes. Les critères de délimitation sont toutefois controversés et contradictoires. A notre

⁶² Art. 25 al. 1 lit. a LHID.

⁶³ Cf. supra note 17.

⁶⁴ M. D^{USS}, Art. 27 N. 11.

⁶⁵ Dans le même sens: A. B^{ERTHOUD}, p. 23.

- 304 -

sens, avec de très bons arguments, on pourrait qualifier la TPC d'impôt indirect, de telle sorte qu'elle ne serait pas concernée par la LHID. Cela étant, même si la TPC devait être traitée comme un impôt direct, ce qu'une partie de la doctrine et de la jurisprudence admet, elle n'entrerait pas, à notre avis, dans le champ d'application de la LHID. En effet, la TPC se distingue nettement des impôts généraux sur le revenu et le bénéfice, qui visent à taxer le revenu (le bénéfice) en tant qu'élément fondamental de la capacité contributive. Au contraire, la TPC – sorte de «Betriebssteuer» – tend à frapper l'entreprise en tant que telle, sa capacité de production, et constitue par conséquent un impôt spécial sur les entreprises, indépendamment de leur forme juridique (société de capitaux, de personnes, ou raison individuelle). De ce point de vue, la TPC nous paraît compatible avec la LHID.

B. La TPC et les impôts minimaux

En ce qui concerne la TPC prélevée auprès des personnes morales, la question se pose de savoir si elle doit être qualifiée d'impôt minimum sur des facteurs de remplacement. A notre sens, il convient d'y répondre par la négative, car la TPC constitue un impôt distinct et indépendant des impôts sur le bénéfice et le capital et non un impôt accessoire à ceux-ci, voire une simple doublure. Subsidiairement, dans la mesure où la TPC viendrait néanmoins à être qualifiée d'impôt minimum sur des facteurs de remplacement – ce qui nous paraît contestable –, elle devrait en principe être imputée uniquement sur les centimes additionnels communaux des impôts sur le bénéfice et le capital des personnes morales. Enfin, il convient de relever que si le calcul de la TPC ne devait plus prendre en compte l'effectif du personnel et les loyers, pour se limiter au chiffre des affaires, les arguments qui militent contre un impôt minimum pourraient être affaiblis.

V. Liste des abréviations

aCst Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874, en vigueur jusqu'au 31 décembre

1999

Archives Archives de droit fiscal suisse (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, ASA), Berne

CCR Commission cantonale de recours en matière d'impôts (canton de Genève)

Cst Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (RS 101)

- 305 -

FF Feuille fédérale, Berne

LCP Loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 du canton de Genève

L'EC L'Expert-comptable suisse (Der Schweizer Treuhänder, ST) Zurich

LHID Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990

LIFD Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990

LIPP-III Loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000

LIPP-IV Loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques – Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000

Mémorial Mémorial des séances du Grand Conseil du canton de Genève

RALCP Règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 30 décembre 1958 (canton de Genève)

RDAF Revue de droit administratif et de droit fiscal, Lausanne

RGDP Revue genevoise de droit public, Genève

SJ La Semaine judiciaire, Genève

StR Steuer-Review, Muri/Berne

TA Tribunal administratif du canton de Genève

TF Tribunal fédéral

TPC Taxe professionnelle communale

- 306 -

VI. Bibliographie

AUER A. / MALINVERNI G. / HOTTELIER M., *Droit constitutionnel suisse*, volume 1, Berne 2000.

BELTRAME P. / MEHL L., *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2e édition, Paris 1997.

BERTHOUD A., *La taxe professionnelle communale genevoise peut-elle survivre à l'harmonisation*

fiscale? StR 1995 p. 14.

BLUMENSTEIN E. / LOCHER P., *System des Steuerrechts*, 6e édition, Zurich 2002.

CAGIANUT F., *Commentaire de la Constitution fédérale suisse, art. 42 quinquies*, Bâle, Zurich et Berne 1986 (cité: Cagianut 1986).

CAGIANUT F. ET AL., *Harmonisation fiscale, Rapport du groupe d'experts Cagianut sur l'harmonisation fiscale*, Zurich 1994 (cité: Cagianut 1994).

CLAUDET C., *La taxe professionnelle communale*, StR 1983 p. 555.

COMMISSION INTERCANTONALE D'INFORMATION FISCALE, *Informations fiscales, D 1, L'imposition des personnes morales*, Berne 1999.

DAGON R., *La taxe professionnelle des communes genevoises et le droit constitutionnel*, StR 1977 p. 4.

DUSS M., *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1*, Art. 27, 2e édition, Bâle 2002.

HÖHN E. / WALDBURGER R., *Steuerrecht*, volume I, 9e édition, Berne 2001.

HÖHN E. / MÄUSLI P., *Interkantonales Steuerrecht*, 4e édition, Berne 2000.

IMBODEN M., *Die Voraussetzungen einer verfassungsmässigen Minimalsteuer*, Archives 34 (1965/66) p. 193.

KNAPP B., *Les impôts communaux genevois et les droits populaires des citoyens*, RDAF 1991 p. 249.

KNEUBÜHLER A., *Durchsetzung der Steuerharmonisierung*, Archives 69 (2000/01) p. 209.

OBERSON R., *Taxe professionnelle communale et contribution des patentes*, RGDP 1970 p. 65.

OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, 2e édition, Bâle et Francfort-sur-le-Main 2002.

REICH M., *Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes*, Archives 62 (1993/94) p. 577 (cité: Reich 1993/94).

- 307 -

REICH M., *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Vorbemerkungen zu Art. 1/2, Art. 2*, 2e édition, Bâle 2002 (cité: Reich 2002).

REYMOND J.-A., *L'assujettissement des personnes morales*, Archives 61 (1992/93) p. 345.

RYSER W. / ROLLI B., *Précis de droit fiscal suisse*, 4e édition, Berne 2002.

VALLENDER K., *Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine -Bestimmungen*, Archives 61 (1992/93) p. 263 (cité: Vallender 1992/93).

VALLENDER K., *Mittelbare Rechtsetzung im Bereich der Steuerharmonisierung, Das Steuerharmonisierungsgesetz als Grundsatzgesetz*, in: *Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts*, Festschrift für Ernst Höhn, Berne 1995, p. 421 (cité: Vallender 1995).

YERSIN D., *Harmonisation fiscale et droit cantonal*, RDAF 1994 p. 169 (cité: Yersin 1994).

YERSIN D., *L'impôt sur le revenu, Etendue et limites de l'harmonisation*, Archives 61 (1992/93) p. 295

(cité: Yersin 1992/93).

ZUPPINGER F. / BÖCKLI P. / LOCHER P. / REICH M., *Steuerharmonisierung*, Berne 1984.

ZWAHLEN B., *Das neue Recht der direkten Bundessteuern aus der Sicht der Kantone*, L'EC 1993 p. 281.