Urteilskopf

122 I 61

12. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 11 juin 1996 dans la cause C. SA contre Tribunal administratif du canton de Genève et Administration fiscale cantonale du canton de Genève (recours de droit public)
Regeste (de):
Art. 4 BV: Legalitätsprinzip; Erhebung der Abgabe zur Förderung des Tourismus bei Vermögensverwaltungsgesellschaften im Kanton Genf.

Das Ausführungs-Reglement des Staatsrats zum Genfer Tourismusgesetz sieht vor, dass die Abgabe zur Förderung des Tourismus von Vermögensverwaltungsgesellschaften erhoben werden kann; trotz seiner allgemeinen Formulierung stellt Art. 25 des Tourismusgesetzes eine genügende gesetzliche Grundlage für diese Regelung dar (E. 2).

Die Beschwerdeführerin zieht als Vermögensverwaltungsgesellschaft direkten Nutzen aus dem Geschäftstourismus und profitiert insofern von den günstigen Auswirkungen der Tourismusförderung in Genf. Es ist daher weder willkürlich, noch wird das Gleichbehandlungsgebot verletzt, wenn sie gestützt auf das erwähnte Reglement die streitige Abgabe entrichten muss (E. 3).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst.: principe de la légalité; assujettissement des entreprises de gestion de fortunes à la taxe genevoise d'encouragement au tourisme.

Malgré sa formulation générale, l'art. 25 de la loi genevoise sur le tourisme constitue une base légale suffisante permettant au Conseil d'Etat de prévoir dans son règlement d'application de ladite loi l'assujettissement à la taxe d'encouragement au tourisme des entreprises de gestion de fortunes (consid. 2).

La recourante bénéficie, en tant qu'entreprise de gestions de fortunes, des retombées directes du tourisme d'affaires et retire ainsi des avantages particuliers de la promotion touristique de Genève, de sorte qu'elle peut, sans arbitraire et sans violation du principe de l'égalité de traitement, être assujettie à la taxe litigieuse en application du règlement précité (consid. 3).

Regesto (it):
Art. 4 Cost.: principio della legalità; assoggettamento delle aziende di amministrazione di patrimoni alla tassa ginevrina di promozione del turismo.

Il regolamento di applicazione alla legge ginevrina sul turismo sancisce l'assoggettamento alla tassa sulla promozione del turismo delle aziende di amministrazione di patrimoni; malgrado la sua formulazione generale, l'art. 25 della legge ginevrina sul turismo costituisce una base legale sufficiente per una simile normativa (consid. 2).

Quale azienda di amministrazione di patrimoni, la ricorrente beneficia delle ricadute dirette del turismo d'affari e in tal misura profitta dei vantaggi particolari della promozione turistica di Ginevra. Ne discende che il suo assoggettamento alla tassa litigiosa, derivante dal menzionato regolamento, non viola né il divieto dell'arbitrio né quello della disparità di trattamento (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 62

BGE 122 I 61 S. 62

Par bordereau notifié le 5 janvier 1995, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a réclamé à la société de gestion de fortunes C. SA un montant de 1'515 fr. au titre de la taxe cantonale d'encouragement au tourisme pour l'exercice 1994. Par décision du 20 avril 1995, l'Administration fiscale cantonale a rejeté la réclamation déposée par C. SA en considérant notamment qu'elle travaillait avec une clientèle étrangère effectuant du tourisme d'affaires et que son assujettissement à la taxe litigieuse était pleinement justifié du moment que cette taxe avait en particulier pour but de développer l'attrait de Genève comme place financière auprès de cette catégorie de touristes. Par arrêt du 10 octobre 1995, le Tribunal administratif a rejeté le recours déposé par C. SA à l'encontre de la décision précitée du

BGE 122 I 61 S. 63

20 avril 1995. Il a notamment considéré que la taxe d'encouragement au tourisme était une charge de préférence à laquelle l'intéressée pouvait être astreinte en raison du profit qu'elle avait directement retiré de la promotion touristique vantant la place financière genevoise. Agissant par la voie du recours de droit public pour violation de l'art. 4 Cst., C. SA demande au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt rendu le 10 octobre 1995 par le Tribunal administratif et de lui renvoyer la cause pour qu'il statue dans le sens des considérants. La recourante invoque la violation des principes de l'égalité de traitement, de l'interdiction de l'arbitraire, de la séparation des pouvoirs et de la légalité. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours dans la mesure où il était recevable.

Erwägungen

Extrait des considérants:

2. C. SA invoque une violation des principes de la séparation des pouvoirs et de la légalité. Elle prétend que l'art. 25 de la loi genevoise du 24 juin 1993 sur le tourisme (ci-après: LTour) ne constituerait pas une base légale suffisante pour permettre l'assujettissement des entreprises de gestion de fortunes à la taxe d'encouragement au tourisme. a) D'après la jurisprudence relative au principe de la légalité qui est garanti par l'art. 4 Cst. et qui comprend celui de la séparation des pouvoirs, la perception de contributions publiques - à l'exception des émoluments de chancellerie - doit être prévue, quant à son principe, dans une loi au sens formel; si cette dernière délègue à l'organe exécutif la compétence d'établir une contribution, la norme de délégation ne peut constituer un blanc-seing en faveur de cette autorité; elle doit indiquer, au moins dans les grandes lignes, le cercle des contribuables, l'objet et la base de calcul de cette contribution. Le Tribunal fédéral examine librement si la norme de délégation litigieuse satisfait à ces exigences. Ces dernières ont cependant été assouplies par la jurisprudence pour certaines contributions causales, notamment en ce qui concerne leur calcul, là où leur montant est limité par des principes constitutionnels contrôlables, tels ceux de la couverture des frais et de l'équivalence, et où ce n'est pas seulement la réserve de la loi qui remplit cette fonction protectrice (ATF 121 I 230 consid. 3e p. 235; ATF 120 Ia 265 consid. 2 p. 266 ss, 171 consid. 5 p. 178-179 et les références citées; ATF 118 Ia 305 consid. 2b p. 310-311). Tel peut être le cas en particulier des contributions causales dépendant des coûts.

Dans le cas particulier, il n'est pas nécessaire de déterminer si la taxe litigieuse doit être qualifiée d'impôt d'affectation ou de charge de préférence comme le soutient l'autorité intimée (sur ces notions, cf. WALTER RYSER/BERNARD ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 3ème éd., Berne 1994, par. 7-8 p. 3-5). En effet, le seul point litigieux est la définition du cercle des contribuables et non pas le montant de la taxe, de sorte qu'il est douteux que les principes de la couverture des frais et de l'équivalence permettent de résoudre cette question. Il n'y a dès lors pas lieu d'admettre une atténuation des exigences jurisprudentielles précitées liées au principe de la légalité. b) L'art. 25 LTour prévoit notamment:
"1 Il est perçu une taxe d'encouragement au tourisme auprès des entreprises exerçant des activités économiques et commerciales bénéficiant des retombées directes ou indirectes du tourisme. 2 Les succursales remplissant les conditions de l'alinéa 1 sont également assujetties. 3 Le Conseil d'Etat établit par voie réglementaire la liste des groupes professionnels concernés. [alinéas 4 et 5: (...)]
6 La taxe annuelle ne peut être inférieure à 200 F et supérieure à 5'000 F. 7 Le Conseil d'Etat en fixe le montant en fonction des critères suivants: a) importance des retombées du tourisme pour la catégorie professionnelle assujettie; b) importance touristique du secteur géographique où s'exerce l'activité considérée; c) nombre d'employés.
[alinéa 8: (...)]"
Selon l'art. 11 du règlement genevois du 22 décembre 1993 d'application de la loi sur le tourisme (ci-après: RTour), retirent un avantage direct du tourisme ceux qui sont en relations d'affaires directes avec des visiteurs extérieurs, soit en leur fournissant des services, soit en leur vendant des marchandises (al. 1); retirent un avantage indirect du tourisme, ceux qui travaillent en relation avec des entreprises qui satisfont des besoins des visiteurs extérieurs (al. 2). Le canton de Genève est divisé en deux secteurs géographiques A et B, en particulier en vue de la perception de la taxe d'encouragement au tourisme, à l'exception de certaines activités sans corrélation avec les zones touristiques (art. 12 al. 1 et al. 2 lettre c RTour); le périmètre du secteur A figure sur les plans annexés au règlement et le secteur B comprend le reste du canton (art. 12 al. 3 et 4 RTour). En vertu de l'art. 24 RTour, sont assujettis à la taxe d'encouragement au tourisme ceux qui exercent une activité

économique incluse dans la liste de l'art. 26 al. 2 RTour, lorsque cette activité est localisée dans le secteur A défini à l'art. 12 RTour (al. 1); sont assujettis indépendamment de leur localisation géographique (secteurs A et B) ceux qui exercent une activité économique incluse dans la liste de l'art. 26 al. 3 RTour (al. 2). L'art. 26 al. 2 ch. 4 RTour prévoit que les banques et la gestion de fortunes sont soumises à la taxe lorsqu'elles sont localisées dans le secteur A. Le montant de la taxe de base d'encouragement au tourisme tient compte de l'intensité du lien de connexité entre l'activité économique considérée et le tourisme (art. 26 al. 1 RTour); ce montant est multiplié par un coefficient déterminé en fonction de l'effectif du personnel de l'entreprise ou de la succursale concernée (art. 27 RTour). Pour les banques et la gestion de fortunes, la taxe de base est de 1'500 fr. (art. 26 al. 2 ch. 4 RTour); le coefficient pour une entreprise qui emploie de 6 à 10 personnes est de 1 (art. 27 lettre b RTour). c) On peut douter que l'argumentation de l'intéressée remplisse les conditions de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ. La question peut cependant rester ouverte, les griefs invoqués devant être écartés. Le législateur genevois n'a donné qu'une définition générale des entreprises assujetties à la taxe litigieuse, soit celles qui exercent des activités économiques et commerciales bénéficiant des retombées directes et indirectes du tourisme (art. 25 al. 1 LTour); il a au surplus délégué au Conseil d'Etat le soin d'établir par voie réglementaire la liste des groupes professionnels concernés (art. 25 al. 3 LTour). Au vu de la jurisprudence précitée, l'art. 25 al. 1 LTour ne peut autoriser le Conseil d'Etat à assujettir n'importe quelle entreprise à la taxe d'encouragement au tourisme. Malgré son caractère général, cette disposition n'exclut cependant nullement l'assujettissement des entreprises de gestion de fortunes. Cela ressort en particulier du but de la loi genevoise sur le tourisme qui est le financement

de la promotion touristique de Genève, notamment celle visant le tourisme d'affaires (cf. Exposé des motifs du projet de loi du Conseil d'Etat sur le tourisme in Mémorial des séances du Grand-Conseil no 5, séance du 11 février 1993, p. 625 et Mémorial des séances du Grand-Conseil no 25, séance du 24 juin 1993, p. 3505 et 3519). La taxe litigieuse doit dès lors être supportée par les personnes qui tirent profit du tourisme (Mémorial des séances du Grand-Conseil no 5, séance du 11 février 1993, p. 630), le lien existant entre les personnes bénéficiant des retombées du tourisme et la promotion de celui-là étant à cet égard déterminant, en particulier pour le type d'activité exercée par la recourante (cf. PETER BÖCKLI, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern,

Bâle 1975, p. 52 ss). Le législateur a en outre clairement eu l'intention d'assujettir à la taxe litigieuse un cercle étendu de contribuables, les travaux préparatoires précisant qu'il "appartiendra au règlement d'application de désigner dans le détail les activités retenues qui, selon les diverses études consultées et l'expérience générale, sont celles qui réalisent une partie de leur chiffre d'affaires grâce aux visiteurs extérieurs (...)" (Mémorial des séances du Grand-Conseil no 5, séance du 11 février 1993, p. 639-640). Par ailleurs, le législateur genevois a approuvé le projet du Conseil d'Etat dont l'Exposé des motifs faisait référence à la doctrine récente, explicite notamment sur l'assujettissement des services financiers, telles les banques ou les caisses d'épargne (cf. ADRIANO MARANTELLI, Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, thèse Berne 1991, p. 436). Certes, au vu de la formulation générale de l'art. 25 al. 1 LTour, il aurait été souhaitable qu'une liste exemplaire des entreprises assujetties figure dans le texte même de la loi afin de guider l'autorité exécutive. Il faut cependant constater qu'une telle énumération n'aurait pas pu être exhaustive sans soulever, notamment, le problème de l'égalité de traitement (MARANTELLI, op.cit., p. 141-142 et 438-439; PIERRE-OLIVIER ZINGG, La taxe de séjour et la taxe de tourisme, thèse Lausanne 1971, p. 152-158). L'absence d'une telle liste ne saurait dès lors suffire à qualifier l'art. 25 al. 1 LTour de base légale insuffisante, du moins en ce qui concerne l'assujettissement des sociétés de gestion de fortunes. Au surplus, la délégation contenue à l'art. 25 al. 3 LTour figure dans une loi au sens formel selon l'art. 53 de la Constitution de la République et canton de Genève du 24 mai 1847 (ATF 118 Ia 320 consid. 3a p. 323-324 et les références citées). Au vu de ce qui précède, il apparaît que l'art. 25 al. 1 LTour, malgré sa formulation générale, est une base légale suffisante pour fonder l'assujettissement des entreprises de gestion de fortunes. Le grief de violation du principe de la légalité est par conséquent mal fondé.

3. La recourante prétend qu'elle ne bénéficie pas des retombées du tourisme et que l'autorité intimée l'a dès lors assujettie arbitrairement à la taxe litigieuse en application du règlement précité d'application de la loi genevoise sur le tourisme. Elle invoque en outre une violation du principe de l'égalité de traitement car elle a été traitée de la même manière qu'une banque alors qu'elle se trouve dans une situation de fait différente. a) 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; à 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. Par ailleurs, 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 apparaît

comme concevable, voire préférable (ATF 121 I 113 consid. 3a p. 114; 118 Ia 118 consid. 1c p. 124 et les arrêts cités). Une décision viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente (ATF 121 I 102 consid. 4a p. 104; ATF 119 Ia 123 consid. 2b p. 128 et les arrêts cités). b) La taxe d'encouragement au tourisme peut être conçue comme un impôt d'affectation, destiné à couvrir les coûts de la promotion touristique, ou comme une charge de préférence, réclamée à certains contribuables en raison des avantages particuliers qu'ils retirent du tourisme local. Dans le premier cas, le cercle des contribuables comprend les personnes à la charge desquelles, pour des motifs objectifs et raisonnables, la collectivité publique peut mettre en priorité les dépenses en cause plutôt que de les imposer à l'ensemble des contribuables; cet impôt est dû indépendamment de l'usage ou de l'avantage obtenu individuellement par le contribuable ou de la dépense que celui-là a provoquée. Dans le second cas, la taxe représente la contre-prestation de l'avantage particulier et individuel obtenu; le cercle des contribuables se limite alors aux seules personnes ayant retiré un avantage spécial de l'activité publique (MARANTELLI, op.cit., p. 58 ss; ZINGG, op.cit., p. 28-31 et p. 36-42; BÖCKLI, op.cit., p. 52 ss; Toni Russi, Rechtsnatur und Verfassungsmässigkeit einer Abgabe für die Wirtschaftsförderung, ZGRG 1994 p. 130 ss, p. 130-132). Il n'est en outre pas exclu que la charge de préférence soit aménagée de manière schématique et tienne compte de normes fondées sur des situations moyennes (ATF 109 Ia 325 consid. 5 p. 328-329; ATF 106 Ia 241 consid. 4c et 4d p. 246-248). Dans le cas particulier, l'autorité intimée a qualifié la taxe litigieuse de charge de préférence, destinée à réaliser une meilleure solidarité aussi

bien entre les secteurs publics et privés qu'au sein même du secteur privé en vue de développer l'information et l'accueil, de renforcer la promotion touristique, la collaboration régionale, le tourisme d'affaires et de loisirs. Elle a en outre retenu que, de manière générale, la promotion touristique entraînait une fréquentation plus grande de touristes dans le canton et que les commerces et les activités de service, y compris celles de gestion de fortunes, en retiraient un avantage économique direct. A cet égard, l'énumération des activités figurant à l'art. 26 al. 2 RTour tenait compte de l'esprit de la loi, élaborée en fonction de l'importance des retombées du tourisme pour les différentes catégories professionnelles mentionnées. Par ailleurs, la taxe litigieuse était certes aménagée de manière forfaitaire mais tenait compte des critères géographiques ainsi que de la taille de l'entreprise concernée et reposait sur des critères admissibles au regard du principe de la proportionnalité. c) La recourante prétend que l'autorité intimée l'aurait arbitrairement assimilée à une banque, méconnaissant ainsi des différences essentielles quant au mode de recrutement de la clientèle. En effet, une société de gestion de fortunes n'aurait recours qu'aux contacts personnels et au bouche à oreille alors qu'une banque ferait appel au public; les entreprises de gestion de fortunes ne profiteraient ainsi pas de la clientèle touristique de passage. L'intéressée ne conteste pas que les bénéficiaires du tourisme d'affaires puissent être assujettis à la taxe d'encouragement au tourisme. Elle a toutefois une conception trop étroite de cette forme de tourisme et de ses retombées. En effet, les conférences des organisations internationales, les diverses réunions découlant d'une économie diversifiée ainsi que la mise sur pied de congrès (cf. Mémorial des séances du Grand-Conseil no 25, séance du 24 juin 1993, p. 3505) ont pour effet d'attirer à Genève des touristes susceptibles de recourir aux services de banques et de sociétés financières, telles que celles s'occupant de gestion de fortunes. Il est vraisemblable que nombre de touristes ne s'adressent pas au hasard à une société de gestion de fortunes une fois qu'ils se trouvent à Genève. C'est cependant grâce à l'organisation de ce genre de manifestations que ces personnes ont l'occasion de venir dans cette ville, ce qui peut les inciter à nouer des contacts personnels et préalables avec une société de gestion de fortunes sise précisément à Genève plutôt que dans tout autre pays (ou canton). Il n'est en outre pas exclu que les personnes faisant du tourisme d'agrément dans cette ville l'aient choisie afin de pouvoir joindre au plaisir des loisirs leurs occupations financières et qu'elles ne s'y

rendraient pas, renonçant ainsi aux services financiers qui s'y trouvent, s'il n'y existait pas de tourisme de loisirs. Au demeurant, ainsi que le relève l'Administration fiscale cantonale, il est fort possible que certains touristes choisissent alors qu'ils sont déjà à Genève la société de gestion de fortunes à laquelle ils entendent s'adresser, ces sociétés étant d'ailleurs expressément regroupées dans l'annuaire téléphonique. Au vu de ces éléments, il faut affirmer que l'autorité intimée pouvait admettre sans arbitraire que la recourante exerçait une activité bénéficiant des retombées directes du tourisme, même si celle-là sont en général, et contrairement à ce qui vaut pour les banques, le fait d'une clientèle qui a prévu, avant même son arrivée à Genève, de faire appel aux services d'une société de gestion de fortunes. C'est donc à tort que la recourante prétend ne pas tirer d'avantages particuliers du développement et de la promotion touristiques de Genève, et cela même si ces avantages sont difficilement chiffrables. d) La recourante fait grief à l'autorité intimée de lui avoir appliqué le même taux d'imposition que celui applicable aux entreprises faisant des opérations de change et aux magasins travaillant essentiellement avec des touristes de passage. Il est douteux que l'argumentation - très sommaire et de nature essentiellement appellatoire - remplisse les conditions strictes de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ. Au demeurant, cette argumentation doit être rejetée. Il est en effet vraisemblable que la recourante bénéficie moins du tourisme de passage que les entreprises qu'elle cite. Toutefois, ainsi qu'on l'a vu (cf. consid. 3c), la taxe litigieuse ne frappe pas uniquement le tourisme de passage mais également le tourisme d'affaires dans son ensemble. Par conséquent, même si la réglementation de cette taxe paraît schématique, elle peut sans arbitraire prévoir un taux uniforme pour certaines catégories d'entreprises, en particulier pour les banques et les sociétés de gestion de fortunes. On pourrait tout au plus se demander si les entreprises de gestion de fortunes ne doivent être assujetties à la taxe litigieuse que lorsqu'elles se trouvent dans le secteur géographique A (cf. art. 26 al. 2 RTour). Si l'on suivait la recourante qui prétend ne bénéficier que peu ou pas du tourisme de passage, son activité devrait alors être mentionnée à l'art. 26 al. 3 RTour qui prévoit l'assujettissement de certaines activités indépendamment de leur situation géographique; une telle solution ne conduirait cependant pas à l'exonérer. Au surplus, l'intéressée ne conteste pas les critères retenus par le législateur genevois, ni la manière dont le Conseil d'Etat les a mis en oeuvre.