

GE_GERICHTE ATA/111/2003 vom 1. April 1999

GE Cour de justice, 1999-04-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_111_2003

FR: GE_GERICHTE ATA/111/2003 du 1 avril 1999

IT: GE_GERICHTE ATA/111/2003 del 1 aprile 1999

Regeste

Résumé: Une inadvertance du législateur à l'occasion d'une révision législative n'implique pas nécessairement d'être traitée comme une lacune de la loi et comblée par le juge. A moins que la loi ne soit inapplicable, c'est son texte clair qui prime, et non l'intention supposée du législateur.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

La taxe professionnelle communale est une taxe annuelle que les communes du canton de Genève peuvent prélever à certaines conditions auprès des personnes physiques ou morales (art. 301 al. 1 LCP). Il s'agit d'un véritable impôt et non d'une taxe ou d'une charge de préférence, mais il est distinct de l'impôt sur le revenu ou la fortune (ATF du 22 décembre 1978 publié in RDAF 1980 pp. 104 ss; ATF 24 I 610).

Sont assujetties notamment les sociétés anonymes qui ont leur siège ou un établissement stable dans le canton (art. 301 al. 1 let. c LCP). En revanche, ne sont pas assujetties à la taxe professionnelle communale "les personnes morales exonérées des impôts cantonaux en vertu de l'article 75 LCP, sauf pour la part éventuelle de leur activité ayant un caractère commercial" (art. 301 al. 2

- 5 -

let. b LCP).

L'article 75 LCP a été abrogé lors de l'entrée en vigueur de la LIPM le 1er janvier 1995. Jusqu'alors, l'alinéa 1 de cette disposition prévoyait que certaines entités étaient exonérées, dans une mesure propre à chacune, des impôts applicables aux personnes morales. Il s'agissait de la Confédération (let. a), des organisations internationales (let. b), des communes genevoises (let. c), des établissements hospitaliers, de bienfaisance et d'assistance publique dépendant de l'Etat ou des communes, ainsi que des entités privées disposant de la personnalité juridique et oeuvrant dans le même sens (let. d).

En outre, l'article 75 alinéa 1 lettre e LCP prévoyait jusqu'au 31 décembre 1993 que la Banque hypothécaire du canton de Genève était exonérée des impôts sur le revenu et la fortune. Elle avait à payer l'impôt immobilier complémentaire sur ses immeubles et la taxe professionnelle communale. Cette disposition a été abrogée par l'entrée en vigueur, le 1er

janvier 1994, de la LBCGe, dont l'article 18 prévoit que l'intimée est soumise à tous les impôts cantonaux et communaux selon les règles valables pour les sociétés de capitaux (al. 1), mais qu'elle est exonérée des impôts cantonaux et communaux sur le bénéfice et le capital proportionnellement à la part du capital de la banque constitué sous forme d'actions nominatives (al. 2).

S'agissant de la taxe professionnelle communale, l'intimée n'y était astreinte, selon l'article 75 alinéa 1 lettre f en vigueur du 1er janvier au 31 décembre 1994, que proportionnellement à la part du capital constitué sous forme d'actions au porteur (let. f).

L'abrogation de cette dernière disposition, à l'occasion de l'entrée en vigueur de la LIPM, a constitué une suppression pure et simple de son texte, celui-ci n'ayant été repris nulle part. L'intimée ne bénéficie donc depuis le 1er janvier 1995 d'aucune exonération expresse en ce qui concerne la taxe professionnelle communale.

E. 3

Pour les motifs mentionnés ci-dessus en fait, l'intimée considère que la disparition de l'article 75 alinéa 1 lettre f LCP résulte d'une inadvertance ayant engendré une lacune, laquelle devrait être comblée.

a. Le fait que le législateur commette une inadver-

- 6 -

tance lors d'une révision de la loi n'implique pas nécessairement que le juge puisse y remédier en faisant lui-même oeuvre de législateur. De manière générale, la doctrine distingue les lacunes proprement dites et improprement dites de la loi. Les premières sont les silences non voulus par le législateur, qui rendent la loi inapplicable ou qui engendrent des résultats contraires à sa systématique ou à ses objectifs. Les secondes sont les silences de la loi sur des points qui en rendent l'application insatisfaisante. Ces dernières ne permettent pas au juge de se substituer au législateur (ATF 128 I 34 consid. 3b p. 42; Pierre MOOR, Droit administratif, vol. I, 2ème éd., 1994, pp. 154-155).

Par ailleurs, le principe de la légalité qui domine le droit fiscal (ATF 118 Ib 312 consid. 3b p. 316) ne donne au fisc le droit de percevoir des impôts que dans la mesure strictement définie par la loi, et cela même si le contribuable ne profite que d'un pur oubli (ATF 95 I 504 consid. 2a p. 510). Inversement, le principe de la légalité implique que des traitements fiscaux différents ne puissent être appliqués à des catégories distinctes de contribuables qu'en vertu d'une base légale claire, et pour autant que cela se justifie sous l'angle du principe de l'égalité de traitement.

Dans une espèce récente, le tribunal de céans a fait une stricte application de ces principes, admettant d'une part que le mécanisme fiscal litigieux était éventuellement construit autour d'une inadvertance du législateur, et d'autre part que cette dernière n'était pas source d'inapplicabilité de la loi. Par conséquent, c'était la lettre claire du texte légal et non l'intention supposée du législateur qui devait primer (ATA AFC du 21 janvier 2003).

b. En l'occurrence, la question n'est donc pas tant de savoir si la règle posée à l'article 75 alinéa 1 lettre f LCP était normalement destinée à subsister d'une manière ou d'une autre dans le cadre des nouvelles dispositions sur l'imposition des personnes morales, que de savoir si, en raison d'une éventuelle erreur législative, les règles actuelles en matière de taxe professionnelle sont contradictoires ou incohérentes au point d'être inapplicables, ou si elles

se heurtent aux objectifs de la loi.

Tel n'est cependant pas le cas. Le fait que cette dernière ne prévoit plus l'exonération partielle de

- 7 -

l'intimée en matière de taxe professionnelle communale, du moins sous la même forme, n'engendre aucune contradiction interne au système. Il résulte simplement de l'état actuel de la LCP que l'intimée ne bénéficie plus d'une exonération spécifique. Il ne saurait donc être question d'interpréter la LCP de telle manière qu'il faille ignorer l'abrogation dont son article 75 alinéa 1 lettre f a fait l'objet.

c. Il n'en demeure pas moins que le principe posé par l'article 301 alinéa 2 lettre b LCP est toujours valable. La lettre de cette disposition comporte toutefois une part d'ambiguïté résultant du fait qu'elle se réfère à une base légale, l'article 75 LCP, qui n'existe plus. La question se pose donc de savoir quelle portée doit être donnée à cette disposition-là et quelle serait la mesure d'une exonération de la taxe professionnelle communale dont bénéficierait l'intimée sur cette base.

Du point de vue de la recourante, la solution vient du fait que l'intimée a des buts économiques et une activité commerciale, ne répondant ainsi pas aux critères actuels d'exonération des impôts cantonaux et donc de la taxe professionnelle communale.

aa. Les principes généraux dégagés par la jurisprudence au sujet de l'interprétation des lois (ATF 125 II 238 consid. 5a p. 244 et les références citées) conduisent en l'espèce à attribuer davantage de sens aux termes mêmes de l'article 301 alinéa 2 lettre b LCP qu'à sa référence formelle à l'article 75 LCP. Ainsi, il convient d'admettre que certaines personnes morales continuent de bénéficier de l'exonération de la taxe professionnelle communale sur la base de l'article 301 alinéa 2 lettre b LCP, dans la mesure où la loi les exonère par ailleurs des impôts cantonaux et communaux, quant bien même cette dernière possibilité n'est plus prévue par la LCP elle-même. Cette interprétation de l'article 301 alinéa 2 lettre b LCP découle d'ailleurs aussi, implicitement, de l'argumentation de la recourante.

bb. Le contenu de l'article 75 alinéa 1 LCP a pour l'essentiel été repris à l'article 9 alinéa 1 LIPM, qui prévoit que certaines entités publiques ou privées sont exonérées des impôts, sauf en ce qui concerne l'impôt spécial sur les gains immobiliers (art. 9 al. 2 LIPM). L'article 18 alinéa 2 LBCGe prévoit que l'intimée est exonérée des impôts cantonaux et communaux sur le

- 8 -

bénéfice et le capital, proportionnellement à la part du capital de la banque constitué sous forme d'actions nominatives (al. 2), et reprend ainsi, avec un ajustement, le contenu de l'article 75 alinéa 1 lettre e LCP. A cet égard, l'article 18 alinéa 2 LBCGe constitue une lex specialis par rapport aux autres cas d'exonération fiscale prévus par la LIPM.

Le renvoi de l'article 301 alinéa 2 lettre b LCP aux cas d'exonération des impôts cantonaux et communaux conserve donc sa cohérence.

Comme déjà mentionné, seul a complètement disparu des textes légaux le contenu de la lettre f de l'article 75 alinéa 1 LCP, qui mentionnait précisément la part dans laquelle l'intimée devait bénéficier de l'exonération de la taxe professionnelle communale.

cc. Il faut donc admettre que si l'intimée peut éventuellement continuer à bénéficier d'une telle exonération, c'est uniquement dans le cadre des articles 301 alinéa 2 lettre b LCP, 18 alinéa 2 LBCGe et 9 alinéa 1 lettre f LIPM.

Il sied de relever que les deux premières de ces dispositions posent des limites à la possibilité d'une part pour toute personne morale d'être exonérée de la taxe professionnelle communale et d'autre part pour l'intimée d'être exonérée des impôts cantonaux et communaux. Dans le premier cas, la limite est tracée entre activité commerciale et non commerciale. Dans le second, il s'agit de la part du capital de l'intimée détenue par les collectivités publiques et celle détenue par des personnes privées.

Comme le relève l'intimée, le législateur avait fait coïncider cette limite-ci avec celle que fixait l'article 75 alinéa 1 lettre f LCP dans sa teneur applicable entre le 1er janvier et le 31 décembre 1994.

Deux possibilités s'offrent dès lors pour expliquer l'articulation qui a existé durant cette période entre les articles 75 alinéa 1 lettre f LCP, 301 alinéa 2 lettre b LCP et 18 alinéa 2 LBCGe : soit la limite relative au capital privé et public de l'intimée correspondait à la notion d'activité commerciale et non commerciale d'une personne morale, soit ces deux limites ne correspondaient pas l'une à l'autre et la première devait alors être considérée comme une *lex specialis* qui

- 9 -

dérogeait à la *lex generalis* de l'article 301 alinéa 2 lettre b LCP.

Dans ce dernier cas, cependant, la disparition de la base légale claire que constituait l'article 75 alinéa 1 lettre f LCP ne permettrait plus, pour la période litigieuse, de faire primer la condition d'exonération relative à la notion de capital public et privé sur celle relative à l'activité commerciale et non commerciale. En matière de taxe professionnelle communale, le critère d'exonération partielle fondé sur le capital de l'intimée n'a donc plus de portée propre depuis le 1er janvier 1995, contrairement à ce qu'a retenu la commission de recours. Il ne peut être appliqué qu'à la condition de pouvoir admettre que, pour la part de son capital détenue par les collectivités publiques, l'activité de l'intimée est non commerciale, ou encore qu'elle poursuit un but de service public ou d'utilité publique (art. 9 al. 1 let. f LIPM).

Or, comme le souligne une jurisprudence fédérale citée par la recourante, l'activité de l'ensemble des grandes banques cantonales a évolué au fil des années, pouvant être désormais assimilée à celle de toute banque universelle se concentrant de manière prioritaire sur la recherche du profit. Elles ne peuvent par conséquent plus se prévaloir de buts de service public ou d'utilité publique au sens de l'article 56 lettre g de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), quand bien même ce sont ceux que leur assigne le droit cantonal ou leurs statuts (ATF 127 II 113 consid. 8 p.120).

Outre cette considération générale, qui concerne en l'espèce l'intimée en tant que grande banque cantonale, les critères dégagés par cette jurisprudence pour démontrer que la Banque cantonale vaudoise (ci-après: BCV) n'accomplissait pas une tâche de service public au sens du droit fiscal fédéral, conduisent dans la présente affaire à la même conclusion pour ce qui concerne l'intimée, s'agissant du droit fiscal cantonal.

S'agissant de définir si la BCV pouvait être assimilée à un établissement de droit public cantonal, étant donné son statut - identique à celui de l'intimée - de société anonyme de droit public, le Tribunal fédéral s'est penché sur la question de la garantie offerte par l'Etat vaudois sur les dépôts, considérant qu'une telle garantie, de CHF 40'000.- par dépôt, ne suffisait pas

- 10 -

pour admettre une telle assimilation (ATF précité, consid. 5b p. 117). En l'occurrence, le montant de la garantie accordée à l'intimée par l'Etat de Genève, soit de CHF 500'000.- par dépôt et de CHF 3'000'000.- par institution de prévoyance et pour les avoirs de libre passage d'un adhérent (art. 3 du règlement concernant la garantie accordée aux dépôts d'épargne auprès de la Banque cantonale de Genève, du 10 novembre 1993 - D 2 05.03), n'est pas le critère pertinent pour trancher la question litigieuse. En effet, l'article 301 alinéa 2 lettre e LCP prévoit que les services publics cantonaux ne sont pas assujettis à la taxe professionnelle communale. C'est donc la LCP elle-même qui écarte implicitement l'intimée du cercle des services publics cantonaux, puisque son ancien article 75 alinéa 1 lettre f ne prévoyait pas le même régime d'exonération complète que l'article 301 alinéa 2 lettre e.

En outre, le Tribunal fédéral considère qu'une personne morale poursuit des buts de pure utilité publique "lorsqu'elle fournit des prestations de manière désintéressée, dans l'intérêt général, en faveur d'un cercle en principe illimité de destinataires (cf. GRETER, op. cit., n. 28 ss ad art. 56 LIFD). Elle poursuit des buts de service public si elle accomplit des tâches étroitement liées aux tâches étatiques (cf. GRETER, op. cit., n. 35 ss ad art. 56 LIFD). Tel n'est notamment pas le cas, en règle générale, si elle vise principalement des buts lucratifs, quand bien même elle serait également au service de buts d'intérêt public. Une exonération, du moins partielle, demeure toutefois possible si elle est chargée de tâches d'intérêt public par un acte de droit public (par exemple une loi), si elle est soumise à une certaine surveillance de la collectivité publique et si ses fonds propres sont affectés par ses statuts de manière exclusive et irrévocable à ses buts d'intérêt public qu'elle réalise en outre effectivement" (ATF précité, consid. 6a pp. 118-119 et réf. cit.).

En l'espèce, l'intimée a pour but de contribuer au développement économique du canton et de la région (art. 2 al. 1 LBCGe). En tant que banque universelle, elle traite toutes les opérations autorisées par la loi fédérale sur les banques (art. 2 al. 2 LBCGe) et est gérée selon les principes éprouvés de l'économie et de l'éthique bancaires (art. 2 al. 3 LBCGe).

Le rôle de l'intimée dans le développement économique du canton peut certes être considéré comme

- 11 -

d'utilité publique, mais, dans la mesure où elle offre les mêmes prestations que n'importe quelle autre banque et que les bases de son fonctionnement sont également dictées par la pratique valable pour les établissements privés, elle ne saurait accomplir le but qui lui est légalement assigné d'une manière qui la caractériserait malgré tout comme une société d'utilité publique.

L'intimée ne cherche d'ailleurs pas à démontrer, au-delà de la LBCGe ou de ses statuts, qu'elle poursuivrait concrètement des buts de service public ou d'utilité publique, ou qu'elle affecterait tout ou partie de ses produits à de tels buts.

La répartition publique et privée de l'actionnariat de l'intimée n'étant plus un critère spécifique d'exonération de la taxe professionnelle communale, et les conditions générales d'exonération des articles 301 alinéa 2 lettre b LCP et 9 alinéa 1 lettre f LIPM n'étant pas réunies, l'intimée ne pouvait donc prétendre pour l'année 1998 à une exonération partielle de cette taxe.

E. 4

Le recours sera admis, la décision litigieuse annulée et le bordereau de taxation du 26 octobre 1998 confirmé.

Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la Banque cantonale de Genève.

Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- sera allouée à la recourante, à charge de la Banque cantonale de Genève.

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