

GE_GERICHTE ATA/1283/2015 vom 1. Dezember 2015

GE Cour de justice, 2015-12-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1283_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/1283/2015 du 1 décembre 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/1283/2015 del 1 dicembre 2015

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 6/14 - A/840/2014

E. 2

Le recourant n'invoque plus devant la chambre de céans l'incompétence de l'AFC-GE pour adopter la décision litigieuse de refus d'exemption, si bien que cette question ne sera pas examinée plus avant dans le présent arrêt.

E. 3

La juridiction administrative applique le droit d'office et ne peut aller au-delà des conclusions des parties, sans pour autant être liée par les motifs invoqués (art. 69 al. 1 LPA).

E. 4

a. En droit fiscal, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_999/2014 du 15 janvier 2015 consid. 3 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2014 consid. 5.1 = RDAF 2014 II 40 ; ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

b. S'agissant de droits dus sur la vente d'un bien-fonds, la loi applicable est la LDE, qui préexistait à l'opération litigieuse.

E. 5

Cette loi a toutefois changé en partie de teneur au cours des dix dernières années.

a. Jusqu'au 31 décembre 2008, l'art. 28 aLDE exemptait de tous droits les donations faites à un certain nombre d'institutions expressément nommées (art. 28 al. 1 let. a à p aLDE), au nombre desquelles ne figuraient ni le recourant ni la Confédération ou ses établissements, ainsi qu'aux sociétés et institutions ayant la personnalité civile et leur siège dans le canton de Genève, qui exerçaient une activité d'utilité publique, culturelle ou de bienfaisance, et dont les bénéficiaires, en règle générale, résidaient dans le canton de Genève ou étaient de nationalité genevoise (art. 28 al. 1 let. q aLDE). Étaient également exemptées certaines entités n'ayant pas leur siège dans le canton de Genève (art. 28 al. 1 let. r et s aLDE).

b. L'art. 42 al. 1 aLDE prévoyait quant à lui que les acquisitions d'immeubles faites dans un but d'utilité publique par les communes ou les institutions énumérées à l'art. 28, al. 1, let. a à

p aLDE étaient exemptées des droits prévus au présent titre. Le Conseil d'État constatait, dans chaque cas, par un arrêté spécial, si l'acquisition avait un but d'utilité publique et remplissait les conditions exigées (art. 42 al. 2 aLDE).

c. Sous l'empire de ces anciennes teneurs, le Tribunal fédéral a publié un arrêt concernant la caisse nationale suisse en cas d'accidents (ci-après : CNA), que l'AFC-GE avait considérée comme non exonérée des droits de mutation (ATF 131 I 394, cité par le TAPI par son numéro de cause 2P.202/2004). Selon le Tribunal fédéral, l'art. 80 al. 1 LPGA exemptait les assureurs sociaux des impôts directs ; or les droits de mutation genevois constituaient des impôts indirects, qui n'entraient donc pas dans le champ d'application de la disposition précitée (ATF 131 I 394 consid. 3.4). De plus, les art. 28 et 42 aLDE ne consacraient ni

- 7/14 - A/840/2014 inégalité de traitement ni arbitraire en exonérant des droits de mutation que les corporations, établissements et institutions qui exerçaient une activité d'utilité publique ou d'intérêt général en principe en relation avec le canton de Genève, ce que n'était pas la CNA qui avait une vocation commerciale (ATF 131 I 394 consid. 4.3).

E. 6

Les art. 28 et 42 LDE ont reçu une nouvelle teneur, entrée en vigueur le 1er janvier 2009, par le biais de la loi 9'863.

a. Désormais, sont exemptes de tous droits les donations à des personnes morales ayant leur siège en Suisse, qui sont exonérées des impôts sur le bénéfice et sur le capital, en raison de leur but de service public, d'utilité publique, culturel, ou à la Confédération, aux cantons, aux communes et à leurs établissements (art. 28 al. 1 LDE) ; le Conseil d'État peut en outre exempter partiellement ou totalement des droits les donations faites à des personnes morales qui ont leur siège à l'étranger, lorsqu'elles poursuivent un but de service public ou d'utilité publique (art. 28 al. 2 1ère phr. LDE).

b. S'agissant plus spécifiquement des droits de mutation, les acquisitions d'immeubles faites dans un but d'utilité publique ou culturel par les entités visées à l'art. 28 LDE sont exemptées desdits droits (art. 42 al. 1 LDE). L'entité bénéficiaire de l'exonération doit, dans tous les cas, deux ans au maximum après l'enregistrement de l'acte d'acquisition, ou l'achèvement des travaux en cas de construction, remettre à l'administration la preuve de l'affectation de l'immeuble à un but d'utilité publique ou culturel ; elle doit, en outre, dès ce moment, affecter l'immeuble à un but d'utilité publique ou culturel pendant une période continue de trois ans ; à défaut, le droit d'enregistrement est dû ; toutefois, le droit d'enregistrement demeure exonéré dans la mesure où l'entité vend l'immeuble avant l'expiration de la période de trois ans et affecte, dans un délai raisonnable, le produit de la vente à l'acquisition d'un immeuble affecté à un but d'utilité publique ou culturel (art. 42 al. 2 LDE).

c. L'exposé des motifs du projet de loi (ci-après : PL) 9'863 précisait ce qui suit : « Le présent projet de loi vise un double objectif. Premièrement, il entend adapter le droit fiscal cantonal des fondations aux nouvelles exigences du droit fédéral. Deuxièmement, il vise à moderniser les dispositions cantonales sur la fiscalité des donations et à renforcer la place du canton de Genève comme pôle d'excellence pour les fondations poursuivant un but d'utilité publique ou de service public (recherche scientifique, bienfaisance, coopération internationale, etc.). De ce fait, le présent projet de loi tient compte d'une réflexion générale sur la fiscalité des fondations et des donations à des institutions poursuivant un but d'utilité publique ou de service public » (MGC 2005-2006/X A 8334).

S'agissant des droits de mutation, il précisait en outre que « le système actuel exonère du droit de mutation les institutions mentionnées à l'art. 28, al. 1,

- 8/14 - A/840/2014 let. a à p (Églises, Croix-Rouge, etc.), mais pas les autres institutions poursuivant un but d'utilité publique. Cette inégalité de traitement n'a pas de raison d'être, d'autant plus que le présent projet prévoit de mettre sur pied d'égalité les différentes institutions poursuivant un but d'utilité publique ou de service public. En conséquence, il convient d'élargir le champ d'application de cette disposition » (MGC 2005-2006/X A 8346 s.).

Les travaux préparatoires ne donnent en revanche aucun indice à propos de la portée de l'introduction dans la LDE et la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25) de l'exonération des entités publiques fédérales (« la Confédération et ses établissements »).

E. 7

a. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1 ; 138 III 166 consid. 3.2 ; 136 III 283 consid. 2.3.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2 ; 137 III 344 consid. 5.1 ; ATA/765/2014 du 30 septembre 2014 consid. 3a).

b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le juge est, en principe, lié par un texte légal clair et sans équivoque. Ce principe n'est cependant pas absolu. En effet, il est possible que la lettre d'une norme ne corresponde pas à son sens véritable. Ainsi, l'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que le texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1 ; 138 V 445 consid. 5.1 ; 131 I 394 consid. 3.2).

E. 8

Le principe de la primauté du droit fédéral, consacré par l'art. 49 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), selon lequel le droit fédéral prime le droit cantonal qui lui est contraire, fait obstacle à l'adoption ou à l'application de règles cantonales qui éludent des prescriptions de droit fédéral ou qui en contredisent le sens ou l'esprit, notamment par leur but ou par les moyens qu'elles mettent en œuvre, ou qui empiètent sur des matières que le législateur fédéral a réglementées de façon exhaustive. Il s'oppose ainsi à ce que les cantons légifèrent dans les matières exhaustivement réglementées par le droit fédéral. Dans les autres domaines, les cantons peuvent édicter des règles de droit, pour autant qu'elles ne violent ni le sens ni l'esprit du

- 9/14 - A/840/2014 droit fédéral et n'en compromettent pas la réalisation (ATF 138 I 468 consid. 2.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 4C_1/2013 du 25 juin 2013 consid. 4.1.2).

E. 9

Aux termes de l'art. 3 Cst., les cantons sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Cst. et exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération. Les cantons définissent les tâches qu'ils accomplissent dans le cadre de leurs compétences (art. 43 Cst.) et disposent, de même que lors de la mise en œuvre du droit fédéral (art. 46 al. 1 Cst.), d'une autonomie financière, conformément à l'art. 47 al. 2 Cst., comprenant la compétence de prélever des impôts, dans le respect de l'art. 129 Cst. Les cantons disposent en principe d'une autonomie étendue dans le choix et l'aménagement de leur système fiscal, dans le respect du droit supérieur, le législateur fédéral ayant harmonisé l'imposition du revenu et de la fortune des personnes physiques (ATF 133 I 206 consid. 5 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/ Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. 1, 3ème éd., 2013, n. 1237).

E. 10

a. Selon l'art. 64d de la loi sur l'organisation du gouvernement et de l'administration, du 21 mars 1997 (LOGA – RS 172.010), qui reprend à peu de chose près l'art. 10 al. 1 de l'ancienne loi sur les garanties politiques et de police en faveur de la Confédération du 26 mars 1934 (aLGar) dans sa teneur postérieure au 1er janvier 1978, la Confédération ainsi que ses établissements, entreprises et fondations non autonomes sont exempts de tout impôt cantonal ou communal, à l'exception des immeubles qui ne sont pas directement affectés à des fins publiques. Comme l'indique clairement la version allemande du texte légal (« Die Eidgenossenschaft sowie ihre Anstalten, Betriebe und unselbstständigen Stiftungen »), le terme « non autonomes » ne vise que les fondations. Les établissements autonomes disposant de la personnalité juridique sont inclus dans l'exonération (Peter LOCHER, Zur Auslegung der Steuerbefreiungsnorm von GarG 10 : ist der zweite Halbsatz von GarG 10 Abs. 1 weiterhin restriktiv zu interpretieren ?, in Festschrift 100 Jahre Verband bernischer Notare, 2003, 559-589, p. 581 ; Reto KUSTER, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zweck, 1998, p. 133 ; voir aussi l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.154/2005 du 14 février 2006, à propos de la Poste). Cette dernière vise aussi bien les impôts directs qu'indirects, et comprend aussi les droits de mutation (ATF 111 Ib 6 consid. 4c).

La LOGA est conçue à cet égard comme une loi générale. Elle cède le pas à d'éventuelles réglementations spéciales comprises dans d'autres lois fédérales (Thomas SÄGESSER, Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz RVOG, 2007, n. 2 ad art. 62d LOGA).

[...].

[...], A_____ est exonéré de l'impôt [...] ; la perception d'impôts sur la fortune pour ce qui est des immeubles n'ayant aucun rapport nécessaire et direct

- 10/14 - A/840/2014 avec l'activité administrative de A_____ est réservée. A_____ est un établissement public autonome, qui dispose de la personnalité juridique (Message AVS, FF 1946 II 502 ; Gustavo SCARTAZZINI/Marc HÜRZELER, Bundessozialversicherungsrecht, 4ème éd., 2012, § 12 n. 16 ; Michel VALTERIO, Droit de l'assurance-vieillesse et survivants [AVS] et de l'assurance-invalidité [AI], 2011, n. 2685 ; Patrick SUTTER, Haftungsfragen rund um den Ausgleichsfonds der AHV, PJA 2009 1222-1232, p. 1223 ; Helen MONIoudis, Die Organisation ausgewählter Sozialversicherungszweige und die rechtliche Stellung der Sozialversicherungsträger, 2003, p. 87). La personnalité juridique propre de A_____ est d'ailleurs confirmée par l'opération de vente litigieuse, dès lors que la vente immobilière est un contrat synallagmatique –

supposant donc deux sujets de droit distincts – et que tant la Confédération, qui a vendu le bien, que le canton, qui ne prétend pas que la vente serait nulle, n'ont pu que partir de l'idée d'une personnalité juridique indépendante du recourant.

[...].

E. 11

a. Dans le système des impôts directs – non directement en cause dans la présente affaire, qui concerne l'impôt indirect que sont les droits de mutation –, les lois fédérales et genevoises applicables aux personnes morales prévoient également l'exonération de « la Confédération et ses établissements » (art. 56 let. a LIFD ; art. 23 al. 1 let. a LHID ; art. 9 al. 1 let. a LIPM, ces deux dernières lois précisant que l'exonération est prévue « dans les limites fixées par la législation fédérale »).

b. Dans ces diverses lois, les établissements autonomes avec personnalité juridique propre sont aussi couverts par l'exonération accordée à la Confédération (pour la LIFD : Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], LIFD – Commentaire romand, 2008, n. 1 et 6 ad art. 56 LIFD ; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, tome II, 2004, n. 20 ad art. 56 LIFD ; Reto KUSTER, op. cit., p. 132 ; pour la LHID : Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2ème éd., 2001, n. 4 ad art. 23 LHID ; la LIPM a repris la LHID en matière d'exonération, comme le démontre l'identité des formulations et comme le rappellent les travaux préparatoires, MGC 1994 34/IV 3851).

Le Tribunal fédéral a par ailleurs précisé que la notion d'établissement au sens de l'art. 56 LIFD se recoupe avec celle d'établissement de droit public communément admise en droit administratif, et recouvre toute institution régie par le droit public, créée et surveillée par l'État ou une autre corporation de droit public, dotée de moyens financiers et de personnel et destinée à l'accomplissement durable de tâches de droit public (ATF 127 II 113 consid. 5b).

E. 12

En l'espèce, si l'on résume les exigences du droit fédéral en matière d'exonération, l'art. 62d LOGA cède le pas à la réglementation spéciale [...]. Or à

- 11/14 - A/840/2014 teneur de la jurisprudence fédérale, les droits de mutation n'entrent pas dans le champ d'application de cette disposition. Le recourant n'en est donc pas exonéré de par le droit fédéral.

Toutefois, le législateur cantonal – souverain en l'espèce dans la mesure où il respecte le partage des compétences avec la Confédération – a introduit à l'art. 28 al. 1 LDE l'exonération pour la Confédération et ses établissements, qui n'était pas expressément prévue auparavant et découlait alors exclusivement du droit fédéral. Or cette notion est identique tant dans le cadre de l'art. 62d LOGA (et de l'art. 10 aLGar) que des différentes lois fiscales fédérales et cantonales, où elle inclut les établissements publics autonomes de la Confédération avec personnalité juridique. Dans la mesure où le texte légal – contrairement à la LHID et à la LIPM pour les impôts directs – ne réserve aucunement d'éventuelles limites fixées par le droit fédéral (comme l'a fait par exemple le législateur vaudois, art. 3 al. 1 let. a de la loi concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 27 février 1963 - LMSD - RS/VD 648.11), et où les travaux préparatoires ne permettent pas de penser que le législateur cantonal ait voulu adopter une définition sui generis de l'établissement fédéral, on doit

retenir que les établissements publics autonomes de la Confédération avec personnalité juridique propre font partie des entités exonérées par l'art. 28 al. 1 LDE. Le recourant étant un tel établissement, il est bien « une entité visée à l'art. 28 LDE » selon l'art. 42 al. 1 LDE.

La chambre de céans appliquant le droit d'office, le fait que le recourant ait invoqué uniquement son appartenance à la catégorie des personnes morales à but de service public ou d'utilité publique n'est pas pertinent, et il est également inutile d'examiner si cette deuxième hypothèse d'exonération est en l'occurrence donnée.

E. 13

Reste à examiner en revanche la seconde condition cumulative posée par l'art. 42 al. 1 LDE, à savoir que l'acquisition de l'immeuble en cause ait été faite « dans un but d'utilité publique ». Là encore, il convient d'interpréter ce vocable, qui n'apparaît pas univoque.

E. 14

a. La notion d'utilité publique en relation avec l'exonération des personnes morales est bien connue en droit fiscal. Selon le Tribunal fédéral, 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 ; elle poursuit des buts de service public si elle accomplit des tâches étroitement liées aux tâches étatiques (ATF 127 II 113 consid. 6b, à propos de l'art. 56 let. g LIFD). Les personnes morales poursuivant des buts d'utilité publique déploient avant tout des activités de type caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel (circulaire n° 12 du 8 juillet 1994 de l'administration fédérale des contributions, II.3.a ; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, tome II, 2004, n. 85 ad art. 56 LIFD). La notion d'utilité publique est ainsi développée essentiellement sinon uniquement par rapport à des

- 12/14 - A/840/2014 personnes morales de droit privé (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 53 ad art. 56 LIFD ; les personnes morales de droit public étant visées par les art. 56 let. a à c, e et f LIFD et 23 al. 1 let. a à e LHID).

b. Il ne fait aucun doute que la notion d'utilité publique est utilisée dans le sens qui précède à l'art. 28 al. 1 LDE, lorsqu'il est question des personnes morales exonérées des impôts sur le bénéficiaire et sur le capital en raison de leur but de service public, d'utilité publique, ou culturel. En revanche, bien que la formulation soit consacrée depuis longtemps (l'art. 42 LDE a repris la teneur de l'art. 127 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05 : MGC 1965 7/II 902), le but d'utilité publique, lorsqu'il s'applique à un autre type de personne morale et en particulier aux collectivités publiques et à leurs établissements, ne peut être compris que comme un plus général « but public » (cf. la formulation choisie par le législateur bâlois : « zu öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecke », art. 6 al. 1 let. b de la Handänderungssteuergesetz du 26 juin 1996, RS/BS 650.100), c'est-à-dire que l'immeuble doit être affecté à une tâche publique, ou rejoindre le domaine public. L'AFC-GE, dans sa décision de refus d'exonération du 8 novembre 2013, a du reste interprété de manière large le « but d'utilité publique » de l'art. 42 LDE, en parlant d'une acquisition d'immeuble « dans un but de service public, d'utilité publique ou culturel ».

E. 15

En l'espèce, l'immeuble est toujours affecté à une tâche publique, à savoir l'exploitation de C_____, qui est un service de cette dernière. L'achat de l'immeuble a permis d'anticiper sa

rénovation et a donc poursuivi un but public, à savoir le maintien de C_____ en ses locaux.

Dès lors, les deux conditions de l'art. 42 al. 1 LDE sont remplies, si bien que le recourant devait être exonéré des droits de mutation.

E. 16

Le recours sera donc admis, sans qu'il y ait besoin d'examiner plus avant les autres griefs développés par le recourant. Le jugement entrepris sera annulé, de même que la décision sur réclamation du 10 février 2014, et la cause sera renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle décision sur la question de l'exonération dans le sens des considérants.

E. 17

Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée au fonds, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 13/14 - A/840/2014

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