

GE_GERICHTE ATA/1402/2017 vom 17. Oktober 2017

GE Cour de justice, 2017-10-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1402_2017

FR: GE_GERICHTE ATA/1402/2017 du 17 octobre 2017

IT: GE_GERICHTE ATA/1402/2017 del 17 ottobre 2017

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

L'objet du litige consiste à savoir si c'est à bon droit que le TAPI a reconnu que l'intimée, fondation sans but lucratif et reconnue d'utilité publique, et à ce titre exonérée des impôts sur le bénéfice et le capital, devait être exonérée d'IIC quant aux deux immeubles qu'elle détenait en Ville de Genève. 3) a. La Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (art. 129 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101). Les cantons restent souverains en matière fiscale pour le surplus, conformément à l'art. 3 Cst.

b. L'art. 2 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) précise les impôts directs que les cantons doivent prélever. Pour le surplus, la LHID n'interdit pas aux cantons de prélever d'autres impôts que ceux mentionnés à l'art. 2 LHID, et ils ont ainsi la possibilité d'introduire ou de maintenir des impôts minimaux (sur les recettes brutes ou sur les immeubles) et de prévoir des impôts fonciers sur la propriété immobilière (Message du Conseil fédéral sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 90).

c. C'est ainsi que dix-neuf cantons ont institué un impôt foncier cantonal ou communal, tandis que n'en perçoivent aucun les cantons de Zurich, Schwyz, Glaris, Zoug, Soleure, Bâle-Campagne et Argovie (L'impôt foncier, informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts, éd. décembre 2014, p. 1 ; accessible à l'adresse <https://www.estv.admin.ch/> > Le système fiscal suisse – Recueil informations fiscales > D. Impôts divers).

Les réglementations prévoyant l'exonération de cet impôt sont très diverses, et plusieurs cantons ne prévoient aucune exonération pour les personnes morales de droit privé ; plusieurs cantons prévoient une exonération pour les immeubles appartenant à des personnes morales à but d'utilité publique ou à but culturel seulement dans la mesure où ils sont affectés directement et exclusivement à ce but, ce qui est le cas, en dehors de Genève, dans les Grisons, en Thurgovie ainsi

- 6/12 - A/170/2016 que dans le Jura (L'impôt foncier, op. cit., p. 7 s.). La doctrine considère une telle limitation de l'exonération aux immeubles directement affectés au but poursuivi comme étant la règle (Ernst HÖHN/Robert WALDBURGER, Steuerrecht, vol. I, 2001, § 23 n. 5, sous note de bas de page n. 7). Ce critère était aussi utilisé par d'anciennes lois fédérales s'agissant de l'exonération de certaines entités des impôts cantonaux (voir l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.12/2004 du 28 avril 2005 consid. 3.3 pour la situation des assureurs maladie avant 1995, ou, s'agissant de la Confédération et de ses organes, l'art. 10 al. 1 de l'ancienne loi fédérale sur les garanties politiques et de police en faveur de la

Confédération, plus en vigueur depuis 2003, selon lequel faisaient exception à l'exonération générale « les immeubles qui ne sont pas directement affectés à des fins publiques »). 4) a. À Genève, l'impôt foncier, appelé IIC, est cantonal et non communal. La chambre de céans a déjà eu l'occasion de préciser que l'IIC était un impôt direct (ATA/218/2011 du 5 avril 2011), quand bien même il ne fait pas partie du droit harmonisé (arrêt du Tribunal fédéral 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 1.1 ; ATA/742/2014 du 23 septembre 2014 consid. 6).

b. L'IIC est prévu par les art. 76 ss LCP. Actuellement et depuis l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2009, de la loi 9'863, l'art. 76 al. 1 LCP a la teneur suivante : « Il est perçu un impôt annuel de 1 ‰ sur la valeur de tous les immeubles situés dans le canton, à l'exception : a) des immeubles propriété du canton, des communes et de leurs établissements ; toutefois, les communes et les fondations de droit public doivent l'impôt sur les immeubles locatifs ou loués qu'elles possèdent ; b) des immeubles des personnes morales exonérées selon l'article 9, alinéa 1, lettres f et g, de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), qui sont directement affectés à leur but de service public, d'utilité publique ou culturel ». 5) a. Dans un premier temps, soit entre l'entrée en vigueur de la LCP en décembre 1887 et celle de la loi 7'090 le 1er janvier 1995, les dispositions concernant les impôts sur le bénéfice et le capital des personnes morales étaient situées aux art. 60 à 75 LCP.

Cette dernière disposition prévoyait notamment l'exonération des impôts applicables aux personnes morales. En particulier, l'art. 75 al. 1 let. d aLCP prévoyait qu'étaient exonérés de ces impôts les établissements hospitaliers, de bienfaisance et d'assistance publique dépendant de l'État ou des communes ; les sociétés, associations, fondations, caisses et institutions ayant la personnalité morale établies dans le canton, mais seulement pour la partie de leurs biens affectée directement à l'assistance, à l'instruction publique générale, aux cultes ou à la bienfaisance.

Parallèlement, l'art. 76 al. 1 aLCP traitant de l'IIC prévoyait que celui-ci était perçu sur la valeur de tous les immeubles situés dans le canton et qui

- 7/12 - A/170/2016 n'étaient pas exonérés des impôts « par des dispositions de la présente loi », ce qui renvoyait tant à l'art. 78 LCP sur l'exonération des coopératives d'habitation, spécifique à l'IIC, qu'à l'art. 75 aLCP.

S'agissant de l'interprétation de la clause relative à l'affectation directe, la jurisprudence cantonale retenait qu'un immeuble de rapport ne pouvait constituer un bien directement affecté à l'assistance ou la bienfaisance, même si les revenus qui en provenaient étaient consacrés à de tels buts (arrêt de la Cour de justice civile in SJ 1943 532 ; Pierre-Alain LOOSLI, Commentaire de la LCP – art. 60 à 75 – Personnes morales, 1980, n. 14 ad art. 75 aLCP).

b. Le 23 septembre 1994 a été adoptée la loi 7'090, qui est entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Les art. 60 à 75 aLCP ont ainsi été abrogés, la matière, soit les impôts sur le bénéfice et le capital des personnes morales, faisant désormais l'objet d'une nouvelle loi, la LIPM.

Cependant, le texte de l'art. 76 aLCP était resté inchangé, si bien que l'exonération dont il y était question ne pouvait plus viser en principe que celle de l'art. 78 LCP, disposition au demeurant déclarée inconstitutionnelle par la chambre de céans en 2011 (ATA/218/2011 précité). L'AFC-GE indique dans sa réponse au recours qu'elle a néanmoins continué à

appliquer l'art. 75 aLCP pour les biens des personnes morales exonérées directement affectés à la réalisation de leur but d'utilité publique, ce qui paraît certes contredit par son information n° 6/2004 mais qui n'a pas besoin d'être tranché dans le cas du présent litige, lequel porte sur une période postérieure à l'entrée en vigueur de la loi 9'863.

c. C'est dans ce contexte que l'art. 76 LCP a été doté d'une nouvelle teneur lors des travaux relatifs au PL 9'863, déposé par treize députés. L'exposé des motifs relatif à cette disposition avait la teneur suivante : « Depuis le 1er janvier 1995, les dispositions légales régissant l'imposition des personnes morales ont été transférées de la LCP à la LIPM. Quant aux dispositions concernant l'imposition des personnes physiques, elles ont été sorties de la LCP au 1er janvier 2001 pour figurer dans les différentes LIPP. À présent, la LCP ne traite donc plus de l'exonération fiscale de certaines catégories de contribuables. Le fait que les dispositions sur l'exonération des personnes morales aient été transférées de la LCP à la LIPM a pour conséquence que l'art. 76 al. 1 LCP doit être interprété comme exonérant désormais de l'IIC les personnes morales exonérées d'impôt, conformément à la LIPM. En effet, l'absence de toute référence à l'art. 76 al. 1 LCP dans les travaux parlementaires concernant la LIPM signifie que le législateur a simplement oublié d'adapter cette disposition. L'AFC-GE est toutefois d'un avis différent. En effet, son information n° 6/2004 du 8 mars 2004 sur la portée de l'exonération des personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique indique que l'exonération fiscale des personnes morales poursuivant un but d'utilité publique ne porterait pas sur l'impôt immobilier complémentaire. Il convient donc de lever toute ambiguïté sur cette

- 8/12 - A/170/2016 question et de prévoir, à l'instar d'autres cantons (LU, TG, FR, NE, TI), une exonération de l'impôt immobilier complémentaire pour les immeubles appartenant à des institutions exonérés d'impôt en raison de leur but d'utilité publique ou de service public » (MGC 2005-2006/X A 8347 s.).

Le rapport de la commission parlementaire présentait quant à lui cette nouvelle teneur de la manière suivante : « Les auteurs ont remarqué une lacune dans la LCP concernant l'impôt immobilier complémentaire, lacune qui s'est créée lors de la division de la LCP en diverses lois, et plus précisément de l'adoption de la loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM). Ainsi par exemple, les communes ou d'autres entités devraient, à rigueur de texte, s'acquitter dans tous les cas de l'impôt immobilier complémentaire. La présente révision ne vise qu'à préciser que, lorsqu'on est exonéré de l'impôt sur le rendement et la valeur d'un immeuble en vertu de la LIPM, on est également exonéré de l'impôt immobilier complémentaire. Il s'agit donc ici de réparer une omission involontaire lors de la séparation des lois » (MGC 2007-2008/I A 643).

Le même rapport indique qu'au stade du troisième débat de commission, et suite à une question de la juriste de l'AFC-GE, « pour les auteurs du projet de loi, M. JORNOT répond que l'exposé des motifs du projet de loi est clair : il ne s'agit pas ici d'élargir le cercle des exonérés, mais de rétablir une situation comparable à celle précédant la séparation de la LIPM. (...) Il s'agit en fait de mieux préciser que l'impôt immobilier complémentaire n'est pas perçu pour les institutions exonérées en raison de leurs buts de service public, d'utilité publique ou culturels et, par ailleurs, dans le même esprit qui prévalait avant l'adoption de la LIPM, de préciser les choses pour les communes et pour certains établissements de droit public, à savoir les fondations de droit public. À force d'ajout de termes comme "toutefois" ou visant à spécifier "sous réserve de la législation cantonale", la commission a fini par accepter l'art. 76 al. 1 » sous sa forme actuelle (MGC 2007-2008/I A 645).

L'art. 76 LCP n'a pas fait l'objet de discussion en séance plénière. 6)

La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Le juge ne se fonde cependant sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 137 IV 180 consid. 3.4). En revanche, lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause, il y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair (ATF 137 I 257 consid. 4.1) ; il en va de même lorsque le texte conduit à des résultats que le législateur ne peut avoir voulus et qui heurtent le sentiment de la justice et le principe de l'égalité de traitement (ATF 135 IV 113 consid. 2.4.2). De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi (ATF 135 II 78 consid. 2.2). Si le texte n'est ainsi pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de

- 9/12 - A/170/2016 rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 136 III 283 consid. 2.3.1). Le juge ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme (ATF 139 IV 270 consid. 2.2 ; 137 IV 180 consid. 3.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_839/2015 du 26 mai 2016 consid. 3.4.1 ; 1C_584/2015 du 1er mars 2016 consid. 4.1). 7) a. En l'espèce, l'interprétation littérale va dans le sens avancé par la recourante. Le texte légal parle expressément d'une exonération limitée aux immeubles « directement affectés à leur but de service public, d'utilité publique ou culturel », qui sont ainsi implicitement opposés à ceux non affectés ou affectés seulement de manière indirecte à un tel but.

De plus, si l'on adopte l'interprétation du TAPI dans le jugement attaqué, le membre de phrase « qui sont directement affectés à leur but de service public, d'utilité publique ou culturel » serait totalement superflu, dès lors que tous les immeubles des personnes morales exonérées de par la LIPM seraient exonérés de l'IIC.

b. L'interprétation systématique n'est en l'occurrence pas d'un grand secours pour dégager le sens de la loi. Dans une optique très large de la problématique, force est néanmoins de constater qu'il règne en la matière une grande disparité entre cantons au niveau suisse, certains ne prévoyant pas d'impôt foncier, d'autres ne prévoyant pas d'exonération pour les personnes morales de droit privé, ou en prévoyant une, qui peut être générale mais qui peut aussi se fonder sur différents critères, tels que l'affectation complète du patrimoine de la personne morale au but d'utilité publique ou le caractère direct du lien entre l'immeuble et le but d'utilité publique.

c. Une interprétation conjointe historique et téléologique permet en revanche de retenir d'une part que la limitation aux immeubles directement affectés au but d'utilité publique existait avant le transfert des articles sur l'imposition des personnes morales de la LCP à la LIPM en 1995, et d'autre part que le but poursuivi par les députés auteurs de la loi, ainsi que par les membres de la commission parlementaire qui en a fixé la teneur actuelle – après discussion avec la représentante de l'AFC-GE –, consistait à revenir au régime antérieur à la création de la LIPM, comme en témoignent plusieurs expressions précitées telles que « réparer une omission involontaire lors de la séparation des lois » ou « rétablir une situation

comparable à celle précédant la séparation de la LIPM ». Seule la formulation utilisée à la fin de la présentation dans l'exposé des motifs (« une exonération de l'impôt immobilier complémentaire pour les immeubles

- 10/12 - A/170/2016 appartenant à des institutions exonérés d'impôt en raison de leur but d'utilité publique ou de service public ») peut éventuellement donner l'impression inverse.

d. En conclusion, dès lors que le texte de la loi fait expressément référence au critère du lien direct entre l'immeuble et le but d'utilité publique poursuivi, que le membre de phrase serait dépourvu de toute utilité si tous les immeubles des personnes morales exonérées l'étaient eux aussi, et que le but du législateur était de rétablir la situation antérieure à la création de la LIPM, on doit retenir l'interprétation restrictive soutenue par la recourante au détriment de celle nouvellement adoptée par le TAPI. 8)

Par ailleurs, l'argumentation de l'intimée, selon laquelle tous les immeubles de la fondation sont attribués au but de celle-ci, revient en substance à plaider que la LCP prévoirait le critère de l'affectation complète du patrimoine de la personne morale au but d'utilité publique, ce qui n'est pas le cas. Si la détention, pour une fondation d'utilité publique telle que l'intimée, d'un immeuble de rapport sert bien in fine le but d'utilité publique poursuivi, ce n'est que de manière médiate ou indirecte, dès lors que les revenus qu'elle se procure ainsi lui serviront à verser divers montants en faveur de la recherche scientifique. Un lien direct serait en revanche avéré, pour ne prendre qu'un exemple, s'agissant d'un immeuble dans lequel seraient dispensés les cours d'une personne morale d'utilité publique active dans le domaine de la formation. 9)

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être admis, le jugement querellé annulé et les décisions sur réclamations de la recourante rétablies. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimée, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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