

GE_GERICHTE ATA/53/2025 vom 14. Januar 2025

GE Cour de justice, 2025-01-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_53_2025

FR: GE_GERICHTE ATA/53/2025 du 14 janvier 2025

IT: GE_GERICHTE ATA/53/2025 del 14 gennaio 2025

Regeste

Résumé: Recours contre un arrêt du TAPI confirmant une taxe d'équipement notifiée en 2010. Dans un arrêt 2C_80/2020, le Tribunal fédéral a critiqué la façon dont les autorités et les tribunaux genevois avaient justifié cette taxe. Il a invité le canton de Genève à déterminer, dans le cadre de la LGZD, quelle entité est responsable de l'équipement et de son financement, entité à l'échelle de laquelle devait être apprécié le principe de la couverture des frais. Il apparaît que la commune, en l'espèce la ville de Genève, est responsable tant de l'équipement que de son financement. Le système mis en place à Genève impose toutefois de vérifier le respect du principe de la couverture des frais tant au niveau de la commune qu'au niveau intercommunal. Si au niveau communal la thésaurisation observée est justifiée, il n'est comptablement pas établi que le principe en cause a été respecté. Quant au niveau intercommunal, en raison de l'absence de données comptables, la preuve permettant de justifier la taxe litigieuse n'a pas été apportée. Le recours est dès lors admis et la taxe d'équipement contestée annulée.

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).

E. 2

Le FIE sollicite la tenue d'une audience, l'audition du directeur financier de l'AY _____ ainsi que celle du directeur administratif et financier du département.

- 33/58 - A/2664/2010 Quant aux recourants, ils demandent que le détail des travaux financés au moyen des subventions accordées par le FIE soit versé à la procédure afin qu'il puisse être vérifié que les dépenses financées relevaient strictement de l'équipement au sens de l'art. 19 LAT.

E. 2.1

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1 ; 142 III 48 consid. 4.1.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation

anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). En outre, le droit d'être entendu n'implique pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; 130 II 425 consid. 2.1).

E. 2.2

En l'espèce, les parties ont eu l'occasion de présenter leurs arguments à de nombreuses reprises, tant devant le TAPI, y compris oralement, que par écrit devant la chambre de céans. Celle-ci a obtenu, au terme d'une instruction complémentaire engagée au mois de mai 2024, de nombreuses données comptables qui lui permettent de trancher le litige. Ces données ont été portées à la connaissance des parties, qui ont également eu l'occasion de se déterminer à leur sujet. Le FIE fait valoir qu'il sera prochainement en mesure de transmettre à la chambre de céans certaines données qui lui manquent encore. Comme cela sera examiné plus loin (infra consid. 17, 18 et 19), ces données ne sont pas à elles seules déterminantes pour l'issue du litige et il ne justifie plus, la taxation litigieuse datant de 2010, d'attendre encore la production de données comptables. Quant au détail des travaux financés au moyen des subventions accordées par le FIE, le litige peut être jugé sans qu'il soit utile de le verser à la procédure. Il ne sera donc pas donné suite aux mesures d'instruction sollicitées.

E. 3

Le FIE fait état, dans sa dernière écriture, de l'ATF 149 I 305. Se référant aux considérants et conclusions de cet arrêt, il soutient que dans le cas d'espèce, les dispositions cantonales applicables étant largement suffisantes pour respecter le principe de la légalité et la LGZD ne mentionnant pas que le principe de la couverture des frais, au sens du droit fiscal, devrait être respecté, les recourants ne pouvaient, selon le FIE, pas se contenter de critiquer la taxe litigieuse uniquement sous l'angle du principe de la couverture des frais. Il leur revenait, soit de démontrer que la décision litigieuse ne respectait pas le droit cantonal applicable, soit,

- 34/58 - A/2664/2010 éventuellement, de soutenir que les nouvelles dispositions cantonales violaient le droit supérieur. Or, ils ne l'avaient pas fait.

E. 3.1

Le principe de l'autorité de l'arrêt de renvoi découle du droit fédéral non écrit. Conformément à ce principe, l'autorité à laquelle la cause est renvoyée par le Tribunal fédéral est tenue de fonder sa nouvelle décision sur les considérants de droit de l'arrêt du Tribunal fédéral. Elle est ainsi liée par ce qui a déjà été définitivement tranché par le Tribunal fédéral et par les constatations de fait qui n'ont pas été attaquées devant lui ou l'ont été sans succès (ATF 148 I 127 consid. 3.1; 143 IV 214 consid. 5.2.1).

E. 3.2

En l'espèce, l'arrêt de référence précise qu'« il n'est pas contesté que la taxe d'équipement en cause, aujourd'hui prévue à l'art. 3A LGZD/GE, est une charge de préférence dépendant des coûts, prélevée auprès des propriétaires et superficiaires de terrains en contrepartie de la plus-value conférée à leurs immeubles par les équipements construits par la commune. Partant, il est également admis que cette taxe - dont le montant est fixé par un simple règlement du Conseil d'État genevois et doit équivaloir à 75% des coûts moyens

d'équipement des projets de développement (cf. supra consid. 3.2) - doit respecter le principe de couverture des frais, ainsi que l'a constaté la Cour de céans dans l'arrêt 2C_226/2015 déjà cité (cf. consid. 3). Les différents participants à la procédure soutiennent en revanche des avis divergents sur la manière de procéder à ce contrôle et, en particulier, sur la façon de déterminer les coûts maximaux censés être couverts par la taxe d'équipement de 535'933 fr. 65 au centre du présent litige » (consid. 6.6). Dans le considérant 7, la cause est renvoyée à la chambre de céans « afin qu'elle contrôle si la taxe d'équipement litigieuse respecte le principe de la couverture des frais au sens des considérants qui précèdent, et, si tel n'est pas le cas, qu'elle corrige cette contribution de façon à en assurer la conformité audit principe ». L'objet du litige porte ainsi sur la conformité au principe de la couverture des frais, au sens des considérants retenus dans l'arrêt de référence, de la taxe d'équipement de CHF 535'933.65 réclamée aux recourants le 2 juillet 2010, après que ceux-ci ont construit plusieurs immeubles en ville, concrétisant de cette manière partiellement le PLQ n° 2 _____ adopté en 2005.

E. 4

Saisie d'un recours, la chambre administrative applique le droit d'office ; elle ne peut pas aller au-delà des conclusions des parties, mais n'est liée ni par les motifs invoqués par celles-ci (art. 69 al. 1 LPA), ni par leur argumentation juridique (ATA/1331/2023 du 12 décembre 2023 consid. 3).

E. 5

L'art. 22 LAT prévoit qu'aucune construction ou installation ne peut être créée ou transformée sans autorisation de l'autorité compétente (al. 1). L'autorisation est délivrée, notamment si le terrain est équipé (al. 2 let. b). Un terrain est réputé équipé lorsqu'il est desservi d'une manière adaptée à l'utilisation prévue par des voies d'accès et par des conduites auxquelles il est possible de se raccorder sans frais disproportionnés pour l'alimentation en eau et en énergie, ainsi que pour

- 35/58 - A/2664/2010 l'évacuation des eaux usées (art. 19 al. 1 LAT). Les zones à bâtir sont équipées par la collectivité intéressée dans le délai prévu par le programme d'équipement, si nécessaire de manière échelonnée. Le droit cantonal règle la participation financière des propriétaires fonciers (art. 19 al. 2 LAT).

E. 6

Selon l'art. 1 de la loi sur les constructions et les installations diverses du 14 avril 1988 (LCI - L 5 05), sur tout le territoire du canton, nul ne peut, sans y avoir été autorisé, notamment : élever en tout ou partie une construction ou une installation, notamment un bâtiment locatif, industriel ou agricole, une villa, un garage, un hangar, un poulailler, un mur, une clôture ou un portail (let. a) ; modifier même partiellement le volume, l'architecture, la couleur, l'implantation, la distribution ou la destination d'une construction ou d'une installation (let. b) ; démolir, supprimer ou rebâtir une construction ou une installation (let. c) ; modifier la configuration du terrain (let. d). Les demandes d'autorisation sont adressées au département (art. 2 al. 1 LCI). Dès que les conditions légales sont réunies, le département est tenu de délivrer l'autorisation de construire (art. 1 al. 6 LCI).

E. 7

Les règles genevoises régissant la taxe d'équipement ont été modifiées lors de l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2017, de la loi n° 11'783 du 1er septembre 2016 modifiant la LGZD sur la taxe d'équipement. Comme cela a déjà été retenu, sans être contesté notamment devant le Tribunal fédéral, d'abord dans le JTAPI/1274/2018 (consid. 8b), puis dans l'ATA/1713/2019 (consid. 2), l'ATA/705/2021 (consid. 3) et enfin dans le JTAPI/750/2023 (consid. 4), c'est la nouvelle teneur de la LGZD et du RGZD qui trouve application en l'espèce, sous réserve du montant de la taxe, conformément à l'art. 12 al. 6 LGZD.

E. 7.1

Les dispositions de la LGZD fixent les conditions applicables à l'aménagement et l'occupation rationnelle des zones de développement affectées à l'habitat, au commerce et aux autres activités du secteur tertiaire, ainsi que les conditions auxquelles le Conseil d'État peut autoriser l'application des normes d'une telle zone. Le Conseil d'État peut également autoriser des activités artisanales dans les zones de développement précitées lorsqu'elles ne sont pas susceptibles de provoquer des inconvénients graves pour le voisinage ou le public (art. 1 LGZD).

E. 7.2

L'art. 3A LGZD institue une taxe d'équipement qui constitue une contribution des propriétaires, le cas échéant des superficiaires, aux coûts de réalisation, de modification ou d'adaptation des voies de communication publiques, en particulier celles prévues par le programme d'équipement tel que défini à l'art. 3 al. 3 let. a LGZD (al. 1). À teneur de cette dernière disposition, les PLQ prévoient les éléments de base du programme d'équipement, soit le tracé des voies de communication projetées et les modifications à apporter aux voies existantes, ainsi que les alignements le long ou en retrait de ces voies, en distinguant les voies publiques cantonales, communales ou privées ; dans tous les cas, il est tenu compte de la protection du cadre de vie.

- 36/58 - A/2664/2010 La taxe d'équipement est due par le propriétaire ou le superficiaire du terrain sur lequel doit être érigé le projet qui fait l'objet d'une autorisation définitive de construire. Elle est fonction de l'importance des constructions projetées. Elle n'excède en aucun cas 2.5% du coût de la construction autorisée (al. 2). La taxe d'équipement consiste en un montant par m² de SBP autorisée. Celui-ci est arrêté par le Conseil d'État dans le règlement d'application de la LGZD. Il doit équivaloir au 75% des coûts moyens d'équipement des projets de développement, à l'échelle du canton. Le Conseil d'État revoit au moins tous les cinq ans le montant de la taxe d'équipement en tenant compte des dépenses réelles du FIE (al. 3).

E. 8

Le FIE a été institué dès le 1er janvier 2017 sous la forme d'une fondation de droit public dotée de la personnalité juridique (art. 3B al. 1 LGZD).

E. 8.1

L'organisation, les modalités de fonctionnement et la surveillance du FIE sont définies par les statuts annexés à la LGZD (art. 3B al. 3 LGZD). Le FIE rend les décisions de taxation, conformément à l'art. 3A, les notifie aux débiteurs, et en gère le suivi (art. 3B al. 4 LGZD). Il octroie aux communes qui lui en présentent la demande un financement jusqu'à concurrence de 75% des coûts du projet d'équipement, approuvés selon des standards de référence (art. 3B al. 5 LGZD). Si les circonstances le justifient, le canton peut octroyer un

prêt au FIE en cas d'insuffisance temporaire de trésorerie (art. 3B al. 6 LGZD). L'art. 12 al. 7 LGZD prévoit que les montants perçus au titre de la taxe d'équipement avant l'entrée en vigueur de la modification du 1er septembre 2016 sont versés au FIE s'ils n'ont pas fait l'objet d'une demande d'allocation dans un délai de cinq ans à compter de leur perception. Sont déterminantes à cet effet les demandes de rétrocession assorties de toutes les pièces justificatives requises.

E. 8.2

Les statuts du FIE du 1er septembre 2016 (PA 342.01 ; ci-après : statuts) prévoient que le FIE a pour but de prélever et gérer les taxes d'équipement, ainsi que d'en attribuer le produit (al. 1). Selon l'art. 5 des statuts, ses ressources sont : les taxes d'équipement, y compris, le cas échéant, celles mises à sa disposition conformément à l'art. 12 al. 7 LGZD (let. a) ; les intérêts éventuels (let. b) ; les revenus de ses avoirs (let. c) ; les dons et subventions éventuelles (let. d). Les communes peuvent faire appel au FIE pour obtenir de ce dernier l'octroi de fonds destinés au financement de l'équipement public au sens de l'art. 3 A LGZD et de l'art. 8 des statuts. À teneur de l'art. 8 des statuts, les montants alloués par le FIE sont destinés au financement des voies de communication publiques. Constituent de telles voies les accès routiers, cyclistes et piétons du domaine public communal qui permettent la desserte d'un périmètre, la circulation et le cheminement en son sein. Les composantes émergées ou enterrées, à l'exception des canalisations des réseaux primaires et secondaires, qui présentent un lien de dépendance fonctionnelle avec

- 37/58 - A/2664/2010 la voie, ou en sont l'accessoire, et contribuent à en garantir un usage adéquat font partie intégrante de celle-ci (al. 1). Il n'octroie de financement que dans la mesure où le projet d'équipement est suffisamment documenté (al. 2). Les coûts pris en compte doivent être indissociables de la voie et contribuer à son maintien dans le temps ainsi qu'à la sécurité des usagers. Pour le surplus, les coûts précités doivent être constitutifs de la qualité du projet. Les coûts relatifs aux mutations foncières et aux intérêts ne sont pas pris en compte (al. 3). Le Fonds établit les modalités de la procédure d'approbation des projets, y compris les standards de référence reconnus permettant d'apprécier les coûts des projets soumis, en application de la présente disposition et en conformité avec l'art. 3B al. 4 LGZD. Ces modalités sont approuvées par l'assemblée générale de l'AY_____ (al. 4).

E. 9

Plusieurs principes sont rappelés dans l'arrêt de référence.

E. 9.1

Le principe de la couverture des frais implique que la collectivité percevant une taxe déterminée n'obtienne, au total, pas plus de ressources financières par ce biais (ou seulement légèrement plus) qu'elle ne dépense pour l'ensemble de l'activité administrative justifiant cette contribution. Le produit global des contributions ne doit pas dépasser, ou seulement de très peu, l'ensemble des coûts engendrés par la branche ou subdivision concernée de l'administration, y compris, dans une mesure appropriée, les provisions, les amortissements et les réserves. De telles réserves financières violent le principe de la couverture des frais lorsqu'elles ne sont plus justifiées objectivement, c'est-à-dire lorsqu'elles excèdent les besoins futurs prévisibles de la branche ou subdivision en question estimés avec prudence (arrêt de référence consid. 6.3). Le principe de la légalité revêt une importance particulière en droit fiscal qui l'érige en droit constitutionnel indépendant déduit de l'art. 127 al. 1 Cst. S'agissant des taxes causales, le principe de la légalité est appliqué

avec moins de rigueur, dans la mesure où le montant de la taxe peut être limité par des principes constitutionnels vérifiables (en particulier la couverture des frais et l'équivalence ; consid. 6.1 et 6.2). La plupart des contributions causales – en particulier les charges de préférence dépendantes des coûts – doivent respecter le principe de la couverture des frais. Selon ce principe, le produit global des contributions ne doit pas dépasser, ou seulement de très peu, l'ensemble des coûts engendrés par la branche ou subdivision concernée de l'administration, y compris, dans une mesure appropriée, les provisions, les amortissements et les réserves. De telles réserves financières violent le principe de la couverture des frais lorsqu'elles ne sont plus justifiées objectivement, c'est-à-dire lorsqu'elles excèdent les besoins futurs prévisibles de la branche ou subdivision en question estimés avec prudence. Ce qu'il faut entendre par branche ou subdivision administrative s'apprécie d'un point de vue fonctionnel de façon à embrasser toutes les tâches administratives qui sont objectivement liées entre elles et dont les coûts sont financés par la taxe causale concernée (par exemple la réunion en une seule branche administrative des diverses prestations de la chancellerie fournies par l'État ou le regroupement des services

- 38/58 - A/2664/2010 relevant du registre foncier, du cadastre et de la géomatique). La collectivité responsable jouit cependant d'une certaine marge d'appréciation dans la définition de l'unité de coûts qu'elle entend couvrir par le biais de la taxe causale qu'elle prélève. En matière de taxe d'équipement, c'est en principe chacun des équipements (routes, trottoirs, places de parc, eau, énergie, égouts, déchets, etc...) qui doit être examiné de manière séparée ; il est néanmoins admis que chacun de ces postes soit réuni en un seul relatif à l'équipement global du terrain (consid. 6.3 et les arrêts cités). Le contrôle du respect du principe de la couverture des frais – notamment lors du prélèvement d'une taxe d'équipement – passe en principe par un examen concret des postes comptables de la collectivité qui fournissait la prestation (consid. 6.4).

E. 9.2

S'agissant spécifiquement de la taxe d'équipement prévue par la LGZD, le Tribunal fédéral rappelle qu'il avait déjà jugé, dans un arrêt 2C_226/2015 du

E. 9.3

Dans les considérants qui suivent, le Tribunal fédéral critique le raisonnement de la chambre de céans puis énonce les questions auxquelles il faut répondre pour résoudre le litige. Il retient qu'ayant considéré, à tort, qu'il suffisait de constater, sous l'angle du principe de la couverture des frais, que le montant des taxes facturées aux propriétaires ayant construit dans le secteur du chemin H_____ ne dépassait pas le total estimé des coûts du réaménagement dudit chemin effectué en 2018, sur la base duquel un crédit avait été adopté en 2016, la chambre administrative n'avait pas jugé nécessaire d'établir ni les données comptables de E_____ ni celles du FIE. L'arrêt de la chambre de céans ne faisait ainsi aucunement état des charges supportées en matière d'équipement par E_____ – qui avait pourtant déclaré son souhait d'être appelée en cause devant le TAPI – ni des revenus que cette commune retirait de manière indirecte de la taxe d'équipement, en l'occurrence par le biais des aides octroyées par le FIE, ni les réserves dont cette fondation de droit public disposait. Il n'était dès lors pas possible de déterminer si la taxe litigieuse respectait le principe de la couverture des frais, lequel aurait dû passer par un contrôle concret des postes comptables de l'entité étatique tenue pour responsable de l'équipement et de son financement au sens du droit cantonal, quelle qu'elle soit (consid. 6.6.4). Selon le Tribunal

fédéral, une démonstration comptable s'imposait d'autant plus qu'il ne pouvait être exclu que la taxe d'équipement prévue par la LGZD contrevienne au principe de la couverture des frais, eu égard à la thésaurisation importante de cette taxe, ce tant à l'échelle cantonale que communale. La jurisprudence découlant de l'arrêt 2C_226/2015 restait d'actualité. En effet, les

- 40/58 - A/2664/2010 taxes d'équipement facturées pour un montant total de CHF 2'021'779.35 par le FIE aux différents propriétaires des terrains situés à proximité du chemin H_____, dont les requérants, dépassaient de plus d'un million de francs la subvention de CHF 1'000'000.- accordée par le FIE à E_____ pour le réaménagement de ce chemin. Sans autre explication, cette différence entre les revenus obtenus par le FIE grâce à la taxe d'équipement et les dépenses qu'il avait concédées en lien avec ledit chemin laissait plutôt transparaître un risque persistant de thésaurisation de la taxe d'équipement dans le canton de Genève (consid. 6.6.5). La chambre de céans s'était limitée à relever que le problème de thésaurisation avait été réglé par la révision de la LGZD qui avait notamment créé le FIE afin de mutualiser les recettes de la taxe d'équipement au niveau intercommunal et de permettre une allocation effective de la taxe d'équipement en faveur des communes qui en avaient besoin, et non selon une logique de découpage administratif. La chambre administrative ne prétendait toutefois pas que le législateur cantonal aurait voulu que le principe de la couverture des frais soit examiné de manière intercommunale. Elle ne constatait pas non plus que la somme des taxes d'équipement facturées dans le canton correspondrait à peu près aux dépenses effectuées par l'ensemble des communes genevoises en matière d'équipement. Ainsi, la révision de la LGZD ne suffisait pas à elle seule à renverser la présomption posée dans l'arrêt 2C_226/2015 précité, selon laquelle le principe de la couverture des frais pourrait être violé à Genève en lien avec les taxes d'équipement tant que les autorités cantonales n'en auraient pas contrôlé le respect en procédant à un examen concret des postes de l'entité étatique considérée comme responsable de l'équipement et de son financement, en l'espèce E_____ ou le FIE. L'exigence d'un tel contrôle avait été rappelée à maintes reprises lors de l'élaboration de la révision de la LGZD (consid. 6.6.5). La chambre administrative avait en conséquence violé le droit fédéral en confirmant la taxe d'équipement litigieuse, sans déterminer, dans un premier temps, qui, de E_____ ou du FIE, était responsable de l'équipement et de son financement au sens du droit cantonal, ni vérifier, dans un deuxième temps, de manière comptable, que le principe de la couverture des frais était en l'espèce respecté à l'échelle de cette entité (consid. 6.7). 10. Il s'agit donc, dans un premier temps, de déterminer qui, de E_____ ou du FIE, doit être considéré comme responsable de l'équipement et de son financement au sens du droit cantonal. 10.1 Selon l'art 3C al. 1 LGZD, intitulé « équipement », la commune intéressée est tenue d'effectuer les travaux de réalisation, de modification ou d'adaptation des voies de communication publiques et des systèmes publics d'assainissement des eaux usées et pluviales nécessaires à l'équipement des parcelles concernées par l'autorisation de construire délivrée, cas échéant prévus par le PLQ, au plus tard à l'ouverture du chantier. Ceux-ci doivent être terminés au plus tard à l'achèvement

- 41/58 - A/2664/2010 de l'ouvrage. La commune veille à adopter les crédits nécessaires à cette fin en temps utiles. Dans sa version en vigueur le 2 juillet 2010, soit à la date à laquelle la facture litigieuse a été envoyée aux recourants, l'art. 3 a LGZD prévoyait qu'à l'issue du délai (de deux ans) visé à l'alinéa précédent, si l'instruction de la demande d'autorisation était terminée et s'il se déclarait prêt à délivrer l'autorisation sollicitée, le département,

d'office ou sur requête des propriétaires, demandait à la commune de s'engager à commencer les travaux nécessaires à la réalisation des équipements prévus par le PLQ au plus tard à l'ouverture du chantier. Ceux-ci une fois commencés, devaient être poursuivis sans interruption (al. 8). La commune disposait d'un délai d'un mois pour produire l'engagement visé à l'alinéa précédent (al. 9). Dans sa version en vigueur au 31 décembre 2016, soit avant la modification législative entrée en vigueur le 1er janvier 2017, le contenu des al. 8 et 9 cités ci-dessus a été repris à l'identique à l'art. 3 al. 10 et 11. Il y a donc lieu de suivre le TAPI qui, sans être contredit sur ce point, a retenu que E_____ – commune sur le territoire de laquelle est érigée la construction autorisée – est ici responsable de l'équipement. C'est en effet elle qui est tenue de fournir cette prestation. 10.2 Il faut ensuite déterminer qui, de E_____ ou du FIE, est responsable du financement au sens du droit cantonal. Si dans l'arrêt litigieux les premiers juges retiennent explicitement que l'entité responsable de l'équipement est la commune, ils sont moins affirmatifs s'agissant du financement. Ils n'indiquent en effet pas explicitement qui en est responsable, mais retiennent que le financement est assuré, « jusqu'à concurrence de 75% des coûts des projets d'équipement, par la perception de la taxe d'équipement, qui constitue une participation des propriétaires fonciers aux coûts d'équipement. Si, depuis le 1er janvier 2017, c'est le FIE qui est chargé de percevoir la taxe et la redistribuer (art. 3B al. 4 et 5 LGZD), il n'en reste pas moins que ce sont les communes qui financent directement les travaux d'équipement ». 10.2.1 La dernière phrase de l'art. 3C al. 1 LGZD (cité au consid. 11.1 du jugement du TAPI) prévoit que la commune veille à adopter les crédits nécessaires en temps utiles. Dans l'hypothèse où la commune n'entreprend pas les travaux d'équipement dans les temps, les propriétaires peuvent demander au département, soit de procéder aux travaux d'office, soit d'équiper eux-mêmes les terrains. Les propriétaires peuvent alors faire l'avance des frais nécessaires. Dans un délai de trois mois à compter de l'achèvement des travaux d'équipement à charge de la commune, celle-ci rembourse aux propriétaires ou superficiaires la totalité de leurs avances de frais, y compris les intérêts (art. 3C al. 2 et 3 LGZD). Dans l'ancien droit, il était prévu que dans un délai de deux ans à compter du dépôt d'une demande définitive d'autorisation de construire fondée sur un PLQ entré

- 42/58 - A/2664/2010 définitivement en force, la commune intéressée était tenue d'adopter les crédits destinés au financement des travaux nécessaires à la réalisation des équipements prévus par ce plan (art. 3 al. 9 aLGZD). 10.2.2 Pour sa part, le FIE, et avant lui le département (art. 11B aRGZD), rend les décisions de taxation, les notifie et en gère le suivi (art. 3B al. 4 LGZD). Il prélève les taxes d'équipement (art. 1 des statuts) et octroie aux communes un financement jusqu'à concurrence de 75% des coûts du projet d'équipement (art. 3B al. 5 LGZD). Si, depuis le 1er janvier 2017, la LGZD prévoit la mise en commun du montant des taxes d'équipement auprès du FIE, il ne ressort ni de la LGZD ni de ses statuts qu'il serait responsable du financement de l'équipement. 10.2.3 Il ressort du rapport de la commission d'aménagement du canton chargée d'étudier le projet de loi du Conseil d'État modifiant la LGZD du 17 mai 2016 (p. 26 ; consultable sous : PL 11783A - modifiant la loi générale sur les zones de développement [LGZD ; L 1 35 ; Taxe d'équipement ; ge.ch]), que des commissaires se sont inquiétés du devenir de la comptabilité au niveau communal. Ainsi, un commissaire a indiqué avoir compris « qu'il n'y aura plus de compte par commune et que l'on pourra avoir des montants de taxe d'équipement d'une commune qui sont affectés sur des équipements d'une autre commune. Il demande si l'on envisage qu'il y ait des comptabilités par commune qui subsistent ». Un

autre commissaire a expliqué avoir compris « qu'il n'y aura plus de comptabilité qui permette d'établir le principe de la couverture des frais ». Un représentant du département a répondu « qu'il y aura justement une comptabilité au travers de l'établissement des coûts des projets d'une commune. En effet, la commune devra déterminer quel sera le coût de son équipement pour son projet et il y aura ensuite des délibérations pour enfin adresser la facture. C'est à ce moment-là que le fonds va gérer le produit de cette taxe. (...) la comptabilité va rester dans chaque commune. Il pense qu'il y a un malentendu car, sur le plan de la comptabilité propre des projets, les communes seront capables et devront déterminer précisément leurs projets. De plus, pour déposer un projet au fonds mutualisé et obtenir un versement, elles devront fournir des pièces justificatives, donc cela incitera même les communes à être encore plus précises et transparentes dans leurs projets ». 10.2.4 Il découle de ce qui précède, singulièrement de l'art. 3C al. 1 à 3 LGZD et de l'intervention du représentant du département lors des travaux préparatoires, que, dans le cadre de la LGZD, les communes sont responsables du financement de l'équipement sur le territoire de laquelle est érigée la construction autorisée. Le FIE n'intervient qu'en qualité d'autorité chargée de prélever la taxe, de la gérer puis de la redistribuer après avoir vérifié le respect des conditions applicables. Pour sa part, le département est appelé à délivrer l'autorisation de construire, sans qu'il apparaisse être responsable du financement de l'équipement sur le territoire d'une commune. En application des principes dégagés par le Tribunal fédéral dans l'arrêt de référence, il faut ainsi vérifier à l'échelle de E_____, de manière comptable, si le principe de la couverture des frais est respecté.

- 43/58 - A/2664/2010 Il n'apparaît pas que cette solution serait contraire à une autre loi cantonale. Elle ne semble en particulier pas faire obstacle à la mise en œuvre de la loi sur les routes du 28 avril 1967 (LRoutes - L 1 10) qui répartit les compétences et obligations du canton et des communes en matière de travaux et d'entretien des voies publiques cantonales et communales. En effet, à teneur du rapport de la commission d'aménagement précité (p. 10 et 32), des commissaires ont questionné le département quant aux effets des modifications de la LGZD sur cette répartition. Un commissaire a ainsi souhaité savoir si la discussion au sujet du classement des routes entre E_____ et le canton avait été réglée. Le département a répondu que la discussion était toujours en cours et que le dossier était traité dans le cadre du groupe de travail « canton-communes ». À la question du même commissaire de savoir « s'il y a une taxe lorsque la parcelle se trouve aux abords d'une route cantonale par exemple », le département a indiqué que toutes les autorisations de construire en demande définitive qui bénéficiaient d'une SBP à créer en zone de développement étaient taxées, mais que cela ne comprenait pas les routes cantonales. Le montant ainsi prélevé ne pourrait pas financer ces routes cantonales. En conséquence, au sens du droit cantonal, la commune est l'entité responsable tant de l'équipement que de son financement. 11. Se pose la question de l'incidence de la création du FIE le 1er janvier 2017, notamment dans l'analyse du respect du principe de la couverture des frais. 11.1 Le TAPI rappelle que jusqu'au 31 décembre 2016, les recettes de taxation étaient séparées commune par commune, chaque commune disposant d'un compte propre, tenu par le département, duquel étaient prélevées les subventions pour financer leurs travaux d'équipement. La révision législative entrée en vigueur le 1er janvier 2017 a mis fin à ce système, en prévoyant une mutualisation des recettes de la taxe d'équipement au niveau intercommunal (consid. 12 du jugement litigieux). Le TAPI retient que cette mise en commun du produit des taxes d'équipement aurait pour conséquence que le contrôle du respect du principe de la couverture des frais devrait se faire à une échelle territoriale

différente selon la période considérée : au niveau communal pour les taxes facturées jusqu'au 31 décembre 2016, puis au niveau intercommunal pour les taxes facturées à compter du 1er janvier 2017. 11.2 Cette solution ne saurait être suivie : dès lors que chaque commune est responsable de son équipement et de son financement, un contrôle du respect du principe de la couverture des frais s'impose toujours à cette échelle, la modification législative en vigueur depuis le 1er janvier 2017 n'ayant pas prévu de transférer à une autre entité que la commune la responsabilité de son équipement et de son financement. La mise en évidence d'éventuelles réserves et d'un risque de thésaurisation au niveau communal doit rester possible avant ou après la modification législative.

- 44/58 - A/2664/2010 Cela étant, le système existant à Genève, avant ou après le 1er janvier 2017, ne permet pas aux communes de gérer de manière autonome les taxes utiles au financement qu'elles doivent assurer pour leur équipement. Le département puis le FIE sont en effet chargés de prélever puis de reverser les taxes d'équipement. Il en découle qu'outre un contrôle à l'échelle de la commune qui fournit la prestation, un contrôle du respect du principe de la couverture des frais s'impose également au niveau intercommunal, ceci avant ou après le 1er janvier 2017, la constitution de réserves et un risque de thésaurisation relevé par le Tribunal fédéral, existant aussi à ce niveau, ce que confirme le rapport n° 59 de la Cour des comptes qui évoque l'existence de sommes importantes inutilisées, à disposition tant des communes que de E_____. 11.3 Il découle de ce qui précède qu'il convient, en l'espèce, conformément à l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral, de s'assurer comptablement, tant à l'échelle de E_____ qu'au niveau intercommunal, que le principe de la couverture des frais est respecté. Pour ce faire, il convient de connaître les montants taxés et encaissés par le département puis le FIE puis effectivement versés par eux à E_____ et à l'ensemble des communes et enfin de connaître les montants effectivement dépensés par E_____ et l'ensemble des communes. Il s'agit également de connaître le montant des éventuelles réserves à disposition de E_____ et de l'ensemble des communes. Si de telles réserves existent, il conviendra de déterminer si elles sont justifiées au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral. 12. La période soumise à la vérification du respect du principe de la couverture des frais doit être précisée. 12.1 Compte tenu notamment du fait que l'aménagement des zones de développement évolue constamment, les juges du TAPI ont limité leur examen à la période allant de juillet 2010 (date de la facture litigieuse) à octobre 2020 (date de l'arrêt de référence). 12.2 Dans un arrêt 2C_322/2010 du 22 août 2011, auquel se réfère le FIE dans sa réponse au recours, le Tribunal fédéral, s'agissant d'un litige en lien avec les taxes de raccordement au réseau des eaux usées de la commune de AZ_____, a jugé qu'il était possible de vérifier le respect du principe de la couverture des frais sur une période 2000-2017. Selon le Tribunal fédéral, les coûts de construction et d'amortissement des conduites et installations sont souvent générés sur une longue période et de manière irrégulière, de sorte que l'examen du principe de la couverture des frais ne peut se référer qu'à une durée correspondante. Il convient également d'accorder aux communes ou aux districts une certaine marge de manœuvre dans l'estimation des recettes et des dépenses futures (consid. 3). 12.3 Outre l'argument de la fluctuation dans le temps des coûts relatifs à l'équipement selon que des aménagements sont ou non réalisés sur le territoire de la commune et selon leur ampleur, la facture litigieuse a été émise en 2010 et un changement de législation est intervenu en 2017. Si ce changement n'a pas modifié l'entité à l'échelle de laquelle il faut contrôler le respect du principe de la couverture

- 45/58 - A/2664/2010 des frais, contrairement à ce qu'a retenu le TAPI, il s'avère pertinent, en particulier sous l'angle d'une éventuelle thésaurisation de la taxe, de contrôler si les modifications légales ont eu un effet positif à cet égard. Ceci est d'autant plus vrai que le Tribunal fédéral a émis des doutes à ce sujet dans l'arrêt de référence (consid. 6.6.5). 12.4 La période retenue par le TAPI répond à une certaine logique (date d'émission de la facture et du prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral) et prend en compte les premières années qui suivent l'entrée en vigueur de la nouvelle législation. Toutefois, la date d'octobre 2020 se situe au milieu de la période transitoire prévue par la LGZD. En effet, à teneur de l'art. 12 al. 7 LGZD, les montants perçus au titre de la taxe d'équipement avant l'entrée en vigueur de la modification du 1er septembre 2016 sont versés au FIE s'ils n'ont pas fait l'objet d'une demande d'allocation dans un délai de cinq ans à compter de leur perception. Sont déterminantes à cet effet les demandes de rétrocession assorties de toutes les pièces justificatives requises. En conséquence, et comme l'ont confirmé tant le département que le FIE, la période transitoire a pris fin le 31 décembre 2021. L'instruction complémentaire ordonnée par la chambre de céans a en conséquence porté sur une période plus longue, soit de 2009 à 2023. Elle a permis de mettre en évidence qu'en 2021 une partie des réserves de E_____ ont été versées dans le « pot commun » à disposition de l'ensemble des communes conformément à la nouvelle législation et que dès 2022, toutes les réserves de E_____ ont été versées dans le pot commun intercommunal. Dès lors que les réserves de E_____ ont commencé à être dissoutes en 2021 et qu'il n'est en conséquence plus possible d'en connaître l'évolution après cette date, il se justifie pour ce motif également d'examiner le respect du principe de la couverture des frais à l'échelle de cette entité au-delà d'octobre 2020, soit jusqu'au 31 décembre 2020. Ainsi, une instruction de la cause sur une période plus étendue que celle initialement retenue par le TAPI était nécessaire pour établir les faits pertinents pour la période retenue par les juges du TAPI. Dans le présent arrêt, la chambre de céans examinera dès lors la conformité de la taxe litigieuse sur une période identique à celle du TAPI, sous réserve de ce qui précède pour la fin de l'année 2020 et du fait que les chiffres produits sont annuels, à savoir du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2020 (ci-après : période de référence).

E. 13

Conformément à l'arrêt du Tribunal fédéral, il appartient à la chambre de céans, dans un second temps, de vérifier de manière comptable que le principe de la couverture des frais est respecté à l'échelle de l'entité retenue, en l'espèce la commune, soit E_____, sous réserve d'une éventuelle thésaurisation communale ou cantonale.

E. 13.1

Dans son analyse du respect du principe de la couverture des frais, le TAPI rappelle à juste titre, se référant à l'arrêt de référence (consid. 6.6.3), que c'est bien

- 46/58 - A/2664/2010 sur la base de l'ensemble des coûts d'équipement assumés par E_____ sur son territoire que l'examen du principe de la couverture des frais doit s'effectuer et non des seuls coûts supportés pour le chemin H_____. À titre d'exemple, le Tribunal fédéral a été appelé à trancher un litige soleurois dans lequel des époux contestaient un émolument de CHF 2'238.- réclamé pour la constitution de deux cédules hypothécaires (ATF 126 I 180). Il a jugé que le principe de la couverture des frais était respecté après avoir retenu qu'il apparaissait dans les comptes cantonaux pour l'année 1995 que la branche de l'administration concernée avait perçu CHF 24'000'000.- pour des

dépenses totales d'environ CHF 18'700'000.- et que pour l'année 1996 les revenus et les dépenses s'élevaient respectivement à CHF 19'300'000.- et CHF 19'270'000.-.

E. 13.2

Sur le plan comptable, le TAPI a retenu que pour la période du 1er juillet 2010 au 31 octobre 2020, les dépenses brutes d'équipement consenties par E_____ s'élevaient à CHF 32'269'311.-. Pendant la même période, le total des taxations encaissées par le département, puis par le FIE, pour des projets situés sur le territoire de E_____ s'était élevé à CHF 19'041'471.-. La comparaison de ces deux montants (coûts/revenus) démontrait que les coûts d'équipement consentis par E_____ étaient nettement supérieurs aux taxes encaissées pendant la même période, y compris en tenant compte du montant de la taxe litigieuse de CHF 535'933.65. Le produit global des taxes d'équipement (CHF 19'577'404.65 dont CHF 535'933.65 facturés aux recourants) était même inférieur au montant de CHF 24'201'983.25 correspondant au 75% des coûts d'équipement assumés par E_____.

E. 14

Sur le plan communal, la chambre de céans a interpellé E_____ et le FIE le 14 mai 2024. Une instruction complémentaire est en effet apparue indispensable dès lors que plusieurs données comptables manquaient au dossier, qu'elles y figuraient mais de manière éparse ou étaient contradictoires.

E. 14.1

Les données comptables sont reproduites dans le tableau ci-dessous (en CHF). Les données reçues dans le cadre de l'instruction complémentaire ordonnée par la chambre de céans sont en italiques ; les calculs effectués par la chambre de céans et utiles à la solution du litige sont en gras. Certains totaux doivent être relativisés, en l'absence de données, à l'instar de celui portant sur les décisions d'octroi. Les données comptables comprennent les « réserves », soit les montants en possession soit du département soit du FIE en faveur de E_____, les montants facturés pour ladite commune au titre de taxes d'équipement ainsi que ceux encaissés au même titre. Le tableau indique les montants ayant fait l'objet de décisions d'octroi à E_____ ainsi que les montants effectivement versés, étant précisé que les seconds sont déjà compris dans les premiers, conformément aux écritures de E_____ du 31 mai 2024. Enfin, les sommes dépensées par E_____ au titre de frais d'équipement sont indiquées.

E. 14.2

Pour ce qui concerne E_____ :

- 47/58 - A/2664/2010 - ses réserves auprès du département étaient de CHF 2'986'492.- le 31 décembre 2009 (écriture de E_____ du 30 septembre 2022). Avant les mesures d'instruction complémentaires ordonnées par la chambre de céans, les réserves étaient ensuite connues chaque année, mais jusqu'au 31 décembre 2016 seulement. Pièces à l'appui, E_____ a complété ces données dans sa réponse du 31 mai 2024. Ses réserves auprès du département et/ou du FIE étaient ainsi, au 31 décembre des années 2017 à 2020, respectivement de CHF 6'105'186.-, CHF 7'184'687.-, 10'684'077.- puis de CHF 10'782'137.-. Comme cela a déjà été précisé, une partie des réserves de E_____ a été versée au pot commun de l'ensemble des communes en 2021, le reste en 2022 ; - avant les mesures d'instruction complémentaires ordonnées par la chambre de céans, il était connu

que E_____ avait dépensé CHF 32'269'311.- entre le 1er juillet 2010 et le 31 octobre 2020 (pièce 1 du chargé de E_____). Il était toutefois difficile d'établir le détail de ses dépenses année par année à compter du 1er janvier 2010. E_____ a transmis les informations utiles le 31 mai 2024 et confirmé le montant de CHF 32'269'311.-. Les données transmises correspondent à l'état en mars 2022 ; - avant les mesures d'instruction complémentaires ordonnées par la chambre de céans, les montants versés par le département puis le FIE à E_____ n'étaient pas clairs. E_____ a donné les indications utiles le 31 mai 2024. Elle a, au surplus, distingué entre les montants versés et ceux faisant l'objet d'une décision d'octroi, faisant apparaître un solde à recevoir. Entre 2010 et 2020, E_____ a reçu CHF 5'204'169.-. Dans son écriture, E_____ a précisé que par « versé » il fallait entendre le montant qui lui avait été versé durant l'année quelle que soit l'année d'octroi de la subvention ; - avant les mesures d'instruction ordonnées par la chambre de céans, on ignorait les montants que le département puis le FIE avaient facturés pour le compte de E_____. Il n'était pas non plus facile de comprendre quels montants le département puis le FIE avaient encaissés pour le compte de E_____. Par exemple, alors que pour la période du 1er juillet 2010 au 31 octobre 2020 le jugement litigieux retient que le département puis le FIE ont encaissé CHF 19'041'471.- pour des projets situés sur le territoire de E_____, dans sa réponse au recours E_____ fait état de « taxes d'équipement facturées » s'agissant du montant de CHF 19'041'471.- et non de taxes encaissées. E_____ a répondu le 31 mai 2024, s'appuyant sur des données transmises par le FIE. Il apparaît qu'entre 2010 et 2020, le département puis le FIE ont facturé CHF 22'824'929.95 pour le compte de E_____. Ces mêmes entités ont, sur cette période, encaissé CHF 20'344'232.34 pour le compte de E_____. Cette dernière précise dans son écriture que, par « encaissé », il faut entendre le montant encaissé durant l'année quelle que soit l'année de facturation de la taxe. E_____ précise que les montants qui restent à encaisser sont des dossiers en contentieux, dont la présente cause.

- 48/58 - A/2664/2010

Réserves (1) Facturé Encaissé (2) Versé (3) Décisions d'octroi (4) Dépensé par E_____ (5) 2009 2'986'492.-

0.-

253'386.- 2010 3'524'225.-

537'733.15 (par le Dpt) 0.-

708'078.- 2011 5'631'246.-

2'107'020.55 (par le Dpt) 0.-

224'186.- 2012 6'185'120.- 15'426'338.45 (par le Dpt) 553'873.25 (par le Dpt) 0.-

2'979'398.- 2013 6'477'177.-

292'056.33 (par le Dpt) 0.-

2'567'131.- 2014 5'433'614.-

2'316'592.55 (par le Dpt) 3'116'760.55 2'619'801.55 (soit 3'116'760.- - 496'958.- rectifié en 2019) 541'552.- 2015 5'595'058.-

2'057'263.50 (par le Dpt) 1'834'101.95 1'584'367.- (soit 1'834'101.09 - 249'734.95 rectifié en 2019) 1'049'660.- 2016 3'647'212.-

1'649'678.30 (par le Dpt) 3'547'735.- 1'000'000.- (soit 3'547'735.- - 2'547'735.- rectifié en 2019) 2'813'653.- 2017 6'105'186.- 520'713.- (par le FIE) 2'535'121.56 (2'533'993.56 Dpt + 1'128.- FIE) 0.- 0.- 1'066'625.- 2018 7'184'687.- 319'224.- (par le FIE) 1'961'097.- (1'112'888.- Dpt + 848'209.- FIE) 0.- 0.- 4'222'611.- 2019 10'684'077.- 2'997'981.50 (par le FIE) 3'743'161.25 (210'993.25 Dpt + 3'532'168.- FIE) Correction de subvention : - 3'294'428.40 0.- 12'363'006.- 2020 10'782'137.- 3'560'673.- (par le FIE) 2'590'634.90 (101'091.90 Dpt + 2'489'543.- FIE) 0.- 769'650.- 5'835'601.-

Total facturé : 22'824'929.95 Total encaissé: 20'344'232.34 Total reçu : 5'204'169.- Total octroyé : 5'973'818.55 Total dépensé : 34'371'501.- 2021 6'797'046.- mais 3'985'091.- versé au pot commun 1'660'557.- (par le FIE) 2'284'059.- (par le FIE) 261'964.- 261'964.- 4'381'939.- 2022 0.- 2'452'037.- (par le FIE) 1'537'229.- (par le FIE) 0.- 20'895'214.- (dont 1'000'000.- rectifié en 2023) 66'251.- (du 01.01 au 01.03)

Total 01.01.2009 au 01.03.2022 : 39'073'077.- 2023 0.- 2'123'901.80 (par le FIE) 920'983.80 (par le FIE) 6'336'630.- -1'000'000.-

Total facturé: 29'061'425.75 Total encaissé : 25'086'504.14

Total octroyé : 26'130'996.55

Reste à encaisser : 3'974'920.61 (1'953'153.11 par le Dpt et 2'021'767.50 par le FIE) Total reçu : 11'802'763.- Solde à recevoir : 14'328'234.-

Engagements au 01.03.2022 : 6'323'020.-

Total des subventions reçues et à recevoir : 26'130'997.-

Total des dépenses et engagements au 01.03.2022 : 45'396'097.- (1) écritures de E_____ et du FIE du 30.9.2022 ; écriture de E_____ du 31.05.2024 ; (4) écriture de E_____ du 31.05.2024 (2) pièce 21 et courriers 31.3.2022 puis 30.09.2022 FIE ; (5) pièce 1 ville et écriture de E_____ du 31.05.2024 (3) pièce 21 et courrier du 31.3.2022 FIE ; écriture de E_____ du 31.05.2024 ; Sur la base de ces éléments, il convient de comparer, conformément à l'arrêt de référence (consid. 6.6.3), les ressources financières obtenues grâce aux taxes

- 49/58 - A/2664/2010 d'équipement avec les coûts totaux supportés par E_____ et censés être couverts (en tout ou partie) par ces taxes.

E. 14.2.1

L'instruction complémentaire menée par la chambre de céans a mis en évidence que les ressources financières obtenues grâce aux taxes d'équipement, à savoir les taxes encaissées pour le compte de E_____ entre le 1er janvier 2010 et le 31 décembre 2020, ont été de CHF 20'344'232.34. Quant aux dépenses consenties par E_____ durant la même période, elles ont été de CHF 34'371'501.-. S'il se confirme à ce stade que les sommes encaissées sont inférieures aux sommes dépensées par E_____. Comme cela a été retenu en première instance, on ne peut toutefois pas encore exclure que des sommes injustifiées ont été thésaurisées pendant la période de référence.

E. 14.2.2

Le système genevois implique en effet que l'autorité qui taxe et encaisse n'est pas la même que celle qui est responsable de son équipement et de son financement. Il est dès lors indispensable de s'assurer que le montant total des taxes encaissées et le montant total des

sommes versées, parfois nommées par les parties « subventions », correspondent, d'autant que, en l'espèce, les réserves à disposition de E_____ ont augmenté de plus de CHF 7'000'000.- durant la période de référence. L'instruction complémentaire menée par la chambre de céans révèle que durant cette période, E_____ n'a reçu que CHF 5'204'169.- sur les CHF 34'371'501.- qu'elle a dépensés. E_____ a donc financé en très grande partie autrement que par les taxes prévues à cet effet ses dépenses d'équipement à hauteur de CHF 29'167'332.-, alors même que pendant la période de référence ses réserves, sur lesquelles elle n'a pas la main, ont augmenté. On est loin des CHF 25'778'625.75 auxquelles E_____ pouvait prétendre en application de l'art. 3B al. 5 LGZD qui prévoit un financement jusqu'à concurrence de 75% des coûts des projets d'équipement. On voit mal dans de telles conditions comment une commune, par hypothèse peu fortunée et qui ne disposerait pas immédiatement des fonds nécessaires, pourrait financer son équipement. Cette manière de faire s'écarte par ailleurs de l'exposé des motifs du projet de loi modifiant la LGZD (MGC 17-18 décembre 2015, session XII, p.11ss), dans lequel le Conseil d'État avait notamment indiqué que ce projet devait servir les intérêts des communes « grâce à une disponibilité accrue et plus rapide de fonds ».

E. 14.2.3

Le TAPI a fait état du décalage temporel qui existait entre le moment de la taxation et celui où les travaux d'équipement étaient réellement entrepris, ainsi qu'entre le moment où les dépenses étaient engagées ou planifiées et le moment où les subventions étaient allouées, ce décalage pouvant être important. Il a retenu, concernant E_____, que sur les CHF 6'000'000.- encaissés pour son compte entre 2007 et juin 2012, aucun montant ne lui avait été rétrocédé, ce alors même que plusieurs projets d'équipement étaient en cours sur son territoire à ce moment-là. En revanche, à la suite du rapport de la Cour des comptes, E_____ avait perçu plus de CHF 5'000'000.- de subventions et avait déposé, au 1er mars 2022, des demandes auprès du FIE pour un montant de près de CHF 30'000'000.-, étant précisé que ce dernier montant portait, à l'exception de deux dossiers, sur des dépenses déjà - 50/58 - A/2664/2010 assumées ou engagées par E_____ à cette date. Depuis lors, des subventions pour un montant total d'environ CHF 20'000'000.- avaient été allouées à E_____ par le FIE pour différents projets en cours, démontrant qu'à terme, le produit des taxes d'équipement était bien utilisé pour financer des travaux d'équipement. À propos de ce décalage, E_____ a précisé dans sa réponse au recours qu'on ne pouvait comparer directement le montant des taxes prélevées durant une période au montant des rétrocessions effectuées pendant la même période. En raison de la structure de la zone de développement et de la réalisation par étapes des PLQ, un décalage existait entre le moment de la taxation et le moment où les dépenses d'équipement étaient consenties. Un second décalage séparait ensuite le moment où des dépenses étaient consenties, qui s'étalait sur toute la durée de conception et de réalisation d'un projet, et le moment où les rétrocessions étaient effectuées en sa faveur. Ce dernier relevait d'un processus lié au dépôt de la demande de subvention, de son traitement puis des étapes de versement de la rétrocession, en un ou plusieurs versements. L'existence d'un certain décalage dans le temps entre la taxation, l'encaissement, le versement, le début et la fin des travaux paraît inévitable. La question de ce décalage pose toutefois en l'espèce un problème particulier dès lors que, pour les motifs déjà exposés, l'examen du respect du principe de la couverture des frais porte sur une période de dix ans qui se termine au 31 décembre 2020. Or, la plupart des éléments comptables auxquels se réfère le TAPI sont postérieurs à cette période. Il en va ainsi en

particulier des CHF 20'000'000.- alloués à E_____ et mentionnés dans le jugement litigieux. Il s'agit en effet des CHF 20'895'214.- octroyés – mais non versés – à E_____ en 2022, soit après la période de référence, puisque durant celle-ci, seuls CHF 5'973'818.55 ont été octroyés à E_____. Quoiqu'il en soit, il ne découle pas de ce qui précède que la comparaison entre les sommes obtenues grâce à la taxe d'équipement sont supérieures aux coûts effectifs de E_____. Il n'en reste pas moins que sur la totalité des sommes encaissées par le département puis le FIE durant la période de référence, seule une petite partie a été octroyée puis versée à E_____ pour lui permettre de couvrir ses coûts effectifs. Des sommes importantes ont ainsi été thésaurisées par l'entité en charge de la taxation au détriment de l'entité chargée de l'équipement et de son financement. Il convient d'examiner si cette thésaurisation doit être qualifiée d'excessive.

E. 14.3

Les éléments comptables compilés dans le tableau ci-dessus montrent que durant la période de référence les réserves de E_____ ont connu plusieurs fluctuations. Cela étant, elles étaient de CHF 2'986'492.- au 1er janvier 2010 et de CHF 10'782'137.- au 31 décembre 2020. Ce dernier montant n'est pas anodin au regard des CHF 6'185'120.- dont la Cour des comptes s'était étonnée en 2012 déjà. Le fait que les réserves de E_____ ont augmenté de CHF 7'795'645.- entre le 1er janvier 2010 et le 31 décembre 2020, montant qui rejoint celui mis en évidence par les recourants, ne suffit toutefois pas à démontrer, contrairement à ce qu'ils soutiennent, que le principe de la couverture des frais a été violé. En effet, selon le - 51/58 - A/2664/2010 principe de la couverture des frais, le produit global des contributions ne doit pas dépasser, ou seulement de très peu, l'ensemble des coûts engendrés par la branche ou subdivision concernée de l'administration, y compris, dans une mesure appropriée, les provisions, les amortissements et les réserves. De telles réserves financières violent le principe de la couverture des frais lorsqu'elles ne sont plus justifiées objectivement, c'est-à-dire lorsqu'elles excèdent les besoins futurs prévisibles de la branche ou subdivision en question estimés avec prudence (arrêt de référence, consid. 6.3). Les premiers juges, ainsi que E_____ dans sa réponse au recours, ont rappelé ce qui précède avec raison. Le TAPI a retenu qu'au 1er juillet 2010, date de la facture litigieuse, le montant prévisible des travaux d'équipement de E_____ s'élevait à CHF 11'491'467.-, alors que le montant de ses réserves n'était que de CHF 2'986'492.-. Dans la mesure où les subventions obtenues pour ces travaux s'étaient élevées à CHF 5'528'447.60 (montant non contesté qui était alors identifié à teneur de la pièce 21 du chargé de E_____), c'était près du 50% des dépenses prévisibles qui avait été financé par le produit de la taxe d'équipement, ce pourcentage se fixant finalement à 68,21%, les dépenses réelles ayant été inférieures au montant initialement prévu. Cela démontrait, selon le TAPI, que sur la durée, les montants qui devaient revenir à E_____ au titre de la taxe lui avaient bien été alloués. Il n'y a pas lieu de remettre en cause ce qui précède, d'autant que E_____ a justifié, pièces à l'appui, l'ensemble de ses dépenses prévisibles au 1er juillet 2010. À cette date, les réserves à sa disposition ne lui permettant pas de faire face à ses dépenses prévisibles, il était justifié d'alimenter son compte en conséquence. Pour le reste, les réserves de E_____ au 31 décembre 2020 peuvent se justifier en raison de ce qui suit. Pendant la période concernée, E_____ a dépensé CHF 34'371'501.-. En application de l'art. 3B al. 5 LGZD, qui prévoit un financement jusqu'à concurrence de 75% des coûts des projets d'équipement, elle pouvait prétendre à recevoir pour ses frais effectifs CHF 25'778'625.75. Dès lors qu'elle n'a reçu que CHF 5'204'169.-, il lui reste à recevoir CHF 20'574'456.75, montant que les

réserves à sa disposition au 31 décembre 2020, soit CHF 10'782'137.-, ne lui permettent pas de couvrir, ceci sans même tenir compte de ses dépenses prévisibles. Il découle de ce qui précède que si durant la période litigieuse le département et le FIE ont thésaurisé des sommes importantes qui n'ont pas servi à financer les coûts effectifs de E_____, cette thésaurisation ne peut être qualifiée d'excessive, les réserves accumulées sur le compte de E_____ ne lui permettant même pas, au 31 décembre 2020, de faire face à ses dépenses comptablement arrêtées à cette date.

E. 14.4

Cela étant, pendant la période concernée, il est établi que le département puis le FIE ont encaissé CHF 20'344'232.- pour le compte de E_____, montant dont il faut déduire les CHF 5'204'169.- versés à cette entité. Restent ainsi

- 52/58 - A/2664/2010 CHF 15'140'063.- dont il faut déduire les CHF 7'795'645.- versés dans les réserves de E_____, ses réserves ayant augmenté d'autant durant la période de référence. Un solde de CHF 7'344'418.-, qui excède largement les CHF 535'933.65 de la taxe litigieuse, se dégage en conséquence au 31 décembre 2020 sans que cette somme soit identifiable dans les réserves de E_____ ou ailleurs dans les données comptables fournies par E_____, le département ou le FIE. Il n'est ainsi comptablement pas établi que le principe de la couverture des frais est respecté à l'échelle de E_____. Le recours doit dès lors être admis pour ce motif et la taxe litigieuse annulée.

E. 15

Pour ce qui relève du niveau intercommunal, la chambre de céans a sollicité la production, par le FIE et le département, de données comptables.

E. 15.1

Elles sont reproduites dans le tableau ci-dessous (en CHF). Les données reçues dans le cadre de l'instruction complémentaire ordonnée par la chambre de céans sont en italique ; les calculs effectués par la chambre de céans et utiles à la solution du litige sont en gras. Certains totaux doivent être relativisés, en l'absence de données, à l'instar de ceux portant sur les montants facturés et les décisions d'octroi. Les données comptables comprennent les « réserves », à savoir les montants en possession soit du département soit du FIE en faveur de toutes les communes, les montants facturés pour toutes les communes au titre de taxes d'équipement ainsi que ceux encaissés au même titre. Le tableau indique les montants ayant fait l'objet de décisions d'octroi à toutes les communes ainsi que les montants effectivement versés, étant précisé que les seconds sont déjà compris dans les premiers, conformément aux écritures de E_____ du 31 mai 2024. Enfin, les sommes dépensées par toutes les communes au titre de frais d'équipement sont indiquées. Certaines de ces dernières données sont le résultat d'une projection, selon les écritures du FIE du 9 septembre 2024, les montants octroyés, connus, étant limités au maximum au 75% du coût des dépenses d'équipement. Les données projetées sont mentionnées avec une astérisque.

E. 15.2

Le FIE a répondu à la chambre de céans le 9 septembre 2024. Il a notamment indiqué qu'en accord avec le département sa réponse incluait les données en possession de celui-ci : - avant les mesures d'instruction complémentaires ordonnées par la chambre de céans, les réserves en mains du département puis du FIE à disposition de l'ensemble des communes n'étaient pas connues pour les années 2009, 2010 et 2011. Elles étaient de l'ordre de CHF

51'000'000.- en 2012, selon la Cour des comptes, et n'étaient pas non plus connues en 2013, 2014 et 2015. Ces réserves étaient de CHF 36'039'306.- au 31 décembre 2016 selon le FIE (pièce 22 de son chargé). Les réserves étaient connues de 2017 à 2022 bien que leur montant exact au 31 décembre 2020 n'était pas clair : le FIE indiquait en effet disposer

- 53/58 - A/2664/2010 de CHF 24'394'950.- et le département de CHF 50'150'701 à cette date. Enfin, le montant des réserves n'était pas connu au 31 décembre 2023. Le FIE a répondu le 9 septembre 2024 et communiqué les informations manquantes. Il a précisé qu'au 31 décembre 2012, les réserves étaient de CHF 55'472'370.- et de CHF 36'335'065.- au 31 décembre 2016. Pour 2020, le montant exact des réserves était de CHF 24'394'950.-. Les CHF 50'150'701.- constituaient le total des mouvements portés au crédit des comptes communaux encore tenus par le département entre fin 2016 et fin 2020 comme cela ressortait de la pièce 22 de son chargé. - la chambre de céans a également ordonné des mesures d'instruction complémentaires du fait que les montants dépensés par l'ensemble des communes ne figuraient pas à la procédure. Le FIE a répondu le 9 septembre 2024. Selon ce dernier, le montant global minimum des dépenses effectives d'équipement prises en charge par les communes pouvait être établi sur la base des subventions versées, le financement accordé aux communes correspondant au maximum de 75% des coûts réels d'équipement. Si une subvention avait été accordée puis versée à une commune, cela signifiait que les travaux d'équipement correspondants avaient été réalisés ou étaient en cours de réalisation. Il s'agissait toutefois d'un montant minimal, certaines dépenses d'équipement des communes n'ayant pas systématiquement fait l'objet d'une demande de subvention. Vu l'absence de données consolidées disponibles – en raison de 45 comptabilités communales différentes – il avait mis en place un groupe de travail pour consolider plus précisément le total des dépenses communales. Le résultat de cette démarche pourrait être connu à la fin 2024. Il était certain que ce dernier total serait plus élevé que les montants indiqués. - avant que la chambre de céans n'ordonne des mesures d'instruction complémentaires, les montants effectivement versés à l'ensemble des communes semblaient connus dès 2017 grâce aux rapports de gestion du FIE. Les montants versés par le département étaient inconnus pour la période de 2010 à 2016. Le FIE a répondu et transmis des données comptables. Il a précisé que les données tirées des rapports de gestion ne retranscrivant pas l'ensemble des versements comptabilisés, il avait mentionné les montants corrects sur la base d'extractions comptables dont l'ensemble des mouvements par année était joint à son envoi. Il avait identifié les différences en comparaison des rapports de gestion et les détaillait. Il a également distingué entre les montants versés et ceux faisant l'objet d'une décision d'octroi. Toutefois, le canton se basant sur une comptabilité d'encaissements et de décaissements, les informations relatives aux décisions d'octroi n'étaient pas disponibles en 2009 et 2016 ; - des mesures d'instruction complémentaires ont aussi été nécessaires pour identifier les montants que le département a facturés et ceux qu'il a encaissés entre 2009 et 2023 au titre de la taxe d'équipement. Les montants taxés et encaissés par le FIE dès 2017 semblaient connus grâce aux rapports de gestion

- 54/58 - A/2664/2010 versés à la procédure. Le FIE a précisé dans sa réponse du 9 septembre 2024 que les montants facturés mentionnés dans la pièce 23 de son chargé étaient corrects. Concernant la période 2009 – 2016, les montants facturés n'étaient pas connus, le département se basant sur une comptabilité d'encaissements et de décaissements. À partir du 1er janvier 2017, le département n'avait plus facturé de nouvelle taxe. Pour les montants

encaissés, les rapports de gestion ne prenant pas en compte l'ensemble des mouvements comptables, il fallait se référer aux données qu'il transmettait avec la pièce 25 de son chargé ; - dans son écriture du 9 septembre 2014, le FIE a enfin fait valoir des frais de fonctionnement (pièce 25 de son chargé). Pour la période de 2010 à 2020, ces frais sont, selon les années, supportés par le département ou le FIE, voire les deux. Au 31 décembre 2020, fin de la période litigieuse, ces frais ont été de CHF 3'280'532.-. Ils s'élevaient à CHF 4'420'197.- au 31 décembre 2023.

- 55/58 - A/2664/2010

Réserves (1) Facturé (2) Encaissé (3) Versé (4) Décisions d'octroi (5) Dépensé par les communes (6) 2009 36'091'900.-

7'362'147.- (par le Dpt) 400'000.- (par le Dpt)

533'333.- * 2010 43'500'818.-

7'408'919.- (par le Dpt) 0.-

0.- 2011 48'635'758.-

6'588'939.- (par le Dpt) 1'454'000.- (par le Dpt)

1'938'667.- * 2012 55'472'370.-

6'836'613.- (par le Dpt) 0.-

0.- 2013 52'467'689.-

2'960'731.- (par le Dpt) 5'924'226.- (par le Dpt)

7'898'968.- * 2014 44'660'940.-

9'945'051.- (par le Dpt) 17'445'641.- (par le Dpt)

23'260'855.- * 2015 50'896'349.-

8'961'084.- (par le Dpt) 2'443'257.- (par le Dpt)

3'257'676.- * 2016 36'335'065.-

9'493'874.- (par le Dpt) 23'770'342.- (par le Dpt)

31'693'789.- * 2017 16'649'024.- 4'520'913.- (par FIE) 12'199'196.- (8'973'163.- Dpt et 3'226'033.- FIE) 4'851'114.- (par le Dpt) 2'732'863.- 6'468'152.- * 2018 15'098'065.- 4'962'505.- (par FIE) 7'930'330.- (4'607'479.- Dpt et 3'322'851.- FIE) 4'720'711.- (234'473.- Dpt + 4'486'238.- FIE) 9'217'568.- 6'294'282.- * 2019 23'512'107.- 8'320'845.- (par FIE) 15'397'081.- (4'982'727.- Dpt et 10'414'354.- FIE) 9'336'466.- (537'723.- Dpt + 8'798'743.- FIE) 4'462'716.- 12'448'621.- * 2020 24'394'950.-

11'420'757.- (par FIE) 9'793'780.- (628'075.- Dpt et 9'165'705.- FIE) 1'685'937.- (par le FIE) 12'178'879.- 2'247'916.- *

Total : 29'225'020.- Total encaissé : 104'877'745.- Total versé : 72'031'694.- Total octroyé : 28'592'026.- Total : 96'042'259.- 2021 42'276'056.- 3'970'788.- (par FIE) 4'888'239.- (par le FIE) 10'356'624.- (par le FIE) 11'019'922.- 13'808'833.- * 2022 27'330'962.- 7'021'192.- (par FIE) 4'544'093.- (par le FIE) 2'055'098.- (par le FIE) 22'043'196.- 2'740'131.- * 2023 32'376'573.- 8'783'483.- (par FIE) 7'950'912.- (par le FIE) 8'226'709.- (par le FIE) 3'299'613.- 10'968'945.- *

Total facturé : 49'000'483.- Total encaissé : 122'260'989.- Total versé : 92'670'125.- Total : 64'954'757.- Total : 123'560'168.-

Reste à encaisser : 5'488'296.- Reste à verser : 29'345'408.-
39'127'211.-

Total : 127'749'283.- Total : 122'015'533.-

Total : 162'687'378.-

(1) rapports de gestion FIE dès 2017, écriture du FIE du 9 septembre 2024 et sa pièce 25 ;
(2) rapports de gestion FIE dès 2017, son écriture du 9 septembre 2024 et ses pièces 23 et 25 ;
(3) rapports de gestion FIE dès 2017, son écriture du 9 septembre 2024 et sa pièce 25 ;
(4) rapports de gestion FIE dès 2017, écriture du FIE du 9 septembre 2024 et pièces 23 et 25 FIE ;
(5) écriture du FIE du 9 septembre 2024 et sa pièce 25 ;
(6) écriture du FIE du 9 septembre 2024 et sa pièce 25 ; * montants projetés, selon écritures du FIE du 9 septembre 2024.

E. 15.3

Il découle de ce qui précède que le solde du compte intercommunal a connu plusieurs fluctuations. Il apparaît toutefois que durant la période de référence, les réserves ont diminué de CHF 11'696'950.-. Elles ont nettement diminué par rapport aux CHF 55'472'370.- de 2012 (année du rapport de la Cour des comptes) puisqu'elles s'élevaient à CHF 24'394'950.- au 31 décembre 2020. Pour le reste, le FIE a informé la chambre de ce que les informations relatives aux montants facturés et aux décisions d'octroi n'étaient pas disponibles de 2009 à

- 56/58 - A/2664/2010 2016. Le FIE a également exposé que vu l'absence de données consolidées disponibles – en raison de 45 comptabilités communales différentes – les dépenses de l'ensemble des communes n'étaient pas connues. Selon le FIE, le montant global minimum des dépenses effectives d'équipement prises en charge par les communes pouvait être établi sur la base des subventions versées, le financement accordé aux communes correspondant au maximum de 75% des coûts réels d'équipement. Si une subvention avait été accordée puis versée à une commune, cela signifiait que les travaux d'équipement correspondants avaient été réalisés ou étaient en cours de réalisation. Il s'agissait toutefois d'un montant minimal, certaines dépenses d'équipement des communes n'ayant pas systématiquement fait l'objet d'une demande de subvention. Il ressort du tableau que les sommes encaissées entre 2010 et 2020, soit CHF 97'515'598.- (CHF 104'877'745 ./ CHF 7'362'147.-), période déterminante en l'espèce, seraient, en l'état, supérieures de quelques 2 millions aux dépenses communales en équipement de CHF 95'508'926.- telles qu'elles résultent toutefois de la seule projection du FIE (CHF 96'042'259.- ./ CHF 533'333.-), représentant un peu moins de 2% des sommes encaissées ce qui ne constituerait pas nécessairement une violation du principe de la couverture des frais. Il paraît qu'il en soit douteux, du fait des éléments manquants mentionnés par le FIE, qu'il serait possible de vérifier comptablement si ledit principe est respecté au niveau intercommunal. Il ressort toutefois de la situation intercommunale qu'en 2010, date de la facture querellée, les réserves intercommunales s'élevaient à CHF 43'500'818.-. Elles augmentaient régulièrement, cette tendance ne s'étant inversée, ou à tout le moins freinée, que dès 2013, probablement suite au rapport de la Cour des comptes rendu en 2012. Au surplus, le département n'est en mesure d'indiquer ni les sommes facturées ni celles

octroyées à cette époque, singulièrement pour 2010, précisant toutefois n'avoir versé aucun montant aux communes en 2010 et 2012. Or, dans l'arrêt de référence, le Tribunal fédéral a rappelé que « s'agissant spécifiquement de la taxe d'équipement prévue par la LGZD/GE, le Tribunal fédéral a déjà jugé dans un arrêt 2C_226/2015 du 13 décembre 2015 qu'il incombait en principe aux autorités genevoises de supporter le fardeau de la preuve en matière de respect du principe de la couverture des frais et de démontrer « comptablement » que ce principe était respecté lorsqu'un contribuable contestait sa taxe d'équipement » (consid. 6.5). Force est de constater qu'en l'espèce, malgré l'instruction complémentaire menée par la chambre de céans, l'intimé n'est pas en mesure d'apporter la preuve nécessaire à fonder la réclamation d'une taxe de CHF 535'933.65 en 2010. Ainsi, et bien que cette solution puisse paraître insatisfaisante et heurte, notamment, le principe de l'égalité de traitement, il convient d'annuler la taxe litigieuse en l'absence de données pertinentes pour la fixer, d'autres méthodes de calcul applicables, des instructions contenues dans l'arrêt de renvoi du Tribunal fédéral ainsi que de l'écoulement de plus de treize années de procédure, la chambre de

- 57/58 - A/2664/2010 céans n'étant pas en mesure d'en « corriger » le montant au sens du consid. 7 de l'arrêt de référence. En conséquence, le recours sera admis et la taxation litigieuse annulée.

E. 16

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de E_____ qui a conclu au rejet du recours. Aucun émolument ne sera mis à la charge du FIE dès lors qu'il succède au département qui a établi la décision en cause (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 4'000.- sera allouée aux recourants, solidairement entre eux, à la charge solidaire du FIE et de E_____ (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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