

# GE\_GERICHTE A/1258/2018 vom 10. Dezember 2018

GE Cour de justice, 2018-12-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_1258\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1258_2018)

FR: GE\_GERICHTE A/1258/2018 du 10 décembre 2018

IT: GE\_GERICHTE A/1258/2018 del 10 dicembre 2018

## Regeste

BUT D'INTÉRÊT GÉNÉRAL ; EXONÉRATION FISCALE ; FONDATION(PERSONNE MORALE) ; VENTE D'IMMEUBLE ; CONTRAT D'ENTREPRISE ; SILENCE QUALIFIÉ | LDE.83.al2; LDE.42.al1

## Erwägungen

### E. 0

CHF 0.00 CHF 0.00 CHF 71'250.00 Autres actes et opérations

### E. 3

CHF 6.00 0 CHF 0.00 CHF 6.60 CHF 12.60 Charges immobilières CHF 326'494.00 CHF 9'795.00 0 CHF 0.00 CHF 0.00 CHF 9'795.00 CHF 107'061.00 CHF 0.00 CHF 6.60 Total CHF 107'067.60 6. Par courrier du 28 mars 2018, le notaire a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau, concluant à l'exonération de la Fondation concernant les droits d'enregistrement sur l'acquisition des parcelles et sur la reprise du contrat d'entreprise, ainsi que des émoluments du registre foncier. Le projet de construction de l'immeuble avec encadrement pour personnes âgées (IEPA) avait été approuvé par le département de l'aménagement, du logement et de l'énergie, devenu depuis le département du territoire (DT), selon accord de principe du \_\_\_\_\_ 2017 annexé. La construction dudit immeuble avait déjà démarré. Au surplus, il s'agissait d'un immeuble LUP HLM avec prestations de l'État. 7. Par décision du 9 avril 2018, l'AFC-GE a rejeté la réclamation pour le motif suivant : « En l'absence d'une exonération formelle au sens de l'art. 42 al. 3 LDE, nous ne pouvons donner suite à votre demande. » 8. Par acte du 17 avril 2018, le notaire a recouru contre cette décision sur réclamation auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), en reprenant les éléments et les conclusions mentionnés dans sa réclamation. Il avait adressé, ce même jour, une lettre au Conseil d'État demandant l'exonération susmentionnée et restait dans l'attente de sa décision. 9. Par courrier du 27 avril 2018, l'AFC-GE a transmis au tribunal, pour raison de compétence, la lettre précitée que le notaire avait adressée en date du 17 avril 2018 au Conseil d'État. 10. Dans sa réponse du 22 juin 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Alors que la LDE prévoyait expressément l'exonération pour les donations faites aux personnes morales énumérées à l'art. 28 LDE ; pour les échanges d'immeubles entre ces dernières (art. 74 LDE) ; pour les acquisitions d'immeubles (art. 42 LDE) et pour les emprunts (art. 89 LDE) contractés dans un but d'utilité publique par ces entités, l'absence de toute mention concernant les contrats d'entreprise résultait de la volonté du législateur. Il fallait dès lors y voir un silence qualifié de la loi. Les droits d'enregistrement sur les contrats d'entreprise et les autres droits n'étaient ainsi pas susceptibles d'exonération. Concernant l'acquisition des parcelles litigieuses, le plan officiel produit par l'AFC-GE sous pièce n. 7 de son chargé ne prévoyait pas sur ces parcelles de bâtiment avec encadrement pour personnes âgées. Le

recourant n'avait pas démontré en quoi cette acquisition poursuivait un but d'utilité publique. 11. Par réplique du 13 juillet 2018, le recourant a maintenu sa demande d'exonération des droits d'enregistrement. D'après le plan localisé de quartier (PLQ) n° 3 \_\_\_\_\_, l'immeuble \_\_\_\_\_ devait abriter pour une partie un immeuble avec encadrement pour personnes âgées. Cela résultait clairement de la délibération du Conseil municipal de la Ville de B \_\_\_\_\_ du \_\_\_\_\_ 2015, approuvée par le service de surveillance des communes en date du \_\_\_\_\_ 2016, dont une copie était versée à la procédure. La répartition des droits à bâtir de ces parcelles faisaient l'objet du dossier de mutation n. 4 \_\_\_\_\_ de B \_\_\_\_\_, dont une copie était également annexée. 12. Dans sa duplique du 2 août 2018, l'AFC-GE a conclu à l'exonération de 83.26% des droits d'enregistrement de CHF 35'805.- sur la vente immobilière et au rejet du recours pour le surplus. Après examen des nouveaux documents fournis par le recourant, l'AFC-GE a relevé que le PLQ prévoyait également la réalisation sur les parcelles en cause d'un bâtiment en propriété par étage (PPE), lequel ne pouvait pas bénéficier d'une exonération, faute de servir directement un but d'utilité publique. Sur la base du tableau intitulé « B \_\_\_\_\_ », annexé au susdit dossier de mutation n. 4 \_\_\_\_\_, la surface brute de plancher afférente à l'ensemble du projet était de 15'373.70 m<sup>2</sup>. La surface brute de plancher de la PPE de 2'572.80 m<sup>2</sup> correspondant à 16.74%, les bâtiments d'utilité publique pouvant bénéficier d'une exonération représentaient le 83.26% de la surface totale. EN DROIT 1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 179 al. 1 LDE). 2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 63 al. 1 et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10). Le recourant, qui a instrumenté l'acte litigieux du \_\_\_\_\_ 2016, dispose de la qualité pour recourir en tant que débiteur des droits d'enregistrement (cf. art. 161 al. 1 let. a et 179 al. 1 LDE). 3. Le premier point litigieux concerne l'exonération des droits d'enregistrement sur l'acquisition de deux parcelles par la Fondation. 4. Aux termes de l'art. 33 al. 1 LDE, sont soumis obligatoirement au droit de 3%, sous réserve des exceptions prévues par la présente loi, tous les actes translatifs à titre onéreux de la propriété, de la nue-propriété ou de l'usufruit de biens immobiliers sis dans le canton de Genève, notamment les ventes, substitutions d'acquéreur, adjudications, apports et reprises de biens. Les acquisitions d'immeubles faites dans un but d'utilité publique ou culturel par les entités visées à l'art. 28 LDE sont exemptées des droits prévus au présent titre (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). Le Conseil d'État constate, dans chaque cas, par un arrêté spécial, si l'acquisition poursuit un but d'utilité publique ou culturel et remplit les conditions exigées (art. 42 al. 3 LDE). À teneur de l'art. 28 al. 1 LDE, les entités visées sont notamment les 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, la Confédération, les cantons, les communes et à leurs établissements. 5. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours ( ATA/600/2018 du 12 juin 2018 ; ATA/1605/2017 du 12 décembre 2017 et les références citées). 6. En l'espèce, sur la base des nouvelles pièces produites par le recourant avec sa réplique du 13 juillet 2018, en particulier le tableau intitulé « B\_\_\_\_\_ », l'AFC-GE accepte une exonération des droits d'enregistrement sur l'acquisition des deux parcelles à hauteur de 83.26%. Ce pourcentage correspond à la surface brute de plancher des bâtiments réservée à l'encadrement des personnes âgées de 12'800.90 m<sup>2</sup>, laquelle a été obtenue en déduisant de la surface brute de plancher afférente à l'ensemble du projet de 15'373.70 m<sup>2</sup> (soit 100% de la surface brute de plancher) la surface brute de plancher des logements en PPE de 2'572.80 m<sup>2</sup> (soit 16.74%). 7. De l'avis du Tribunal, attendu que le tableau susmentionné fait état de logements en PPE et que ceux-ci ne sont pas a priori censés servir à la poursuite d'un but d'utilité publique au sens de la LDE, on ne saurait exonérer l'intégralité des droits d'enregistrement relatifs à l'acquisition des deux parcelles. Par conséquent, à défaut d'explications plus précises de la part du recourant, susceptibles de justifier une exonération complète, il y a lieu de s'en tenir au pourcentage d'exonération de 83.26% admis par l'AFC-GE. Le recours est dès lors partiellement admis sur ce point. Le tribunal donnera acte à l'AFC-GE de ce qu'elle accepte de réduire les droits d'enregistrement de CHF 35'805.- à hauteur de 83.26%. 8. Le recourant conclut également à l'exonération de la reprise du contrat d'entreprise. 9. Selon l'art. 3 let. k LDE, sont soumis obligatoirement à l'enregistrement, sous réserve des exceptions prévues par la présente loi les contrats d'entreprise mentionnés à l'art. 83 al. 2 et autres contrats analogues. 10. Le droit d'enregistrement du contrat d'entreprise ou de tout autre contrat analogue, notamment contrat d'architecte, contrat « clés en mains », est fixé au taux de 1 % du prix ou de la valeur de toutes les prestations prévues dans le contrat (art. 83 al. 1 LDE). Lorsqu'un des contrats visés à l'al. 1 est lié à un acte translatif à titre onéreux de la propriété d'un bien-fonds sis dans le canton de Genève, de telle sorte que l'une des parties, ou un tiers étroitement lié à celle-ci, s'oblige aux termes de ce contrat à exécuter pour l'autre partie la construction d'un immeuble sur le susdit bien-fonds moyennant un prix, le droit d'enregistrement de ce contrat est fixé à 1% de la valeur des prestations prévues dans le contrat ; toutefois, dans ce cas, le taux de 3% fixé à l'art. 33 demeure applicable à la valeur du bien-fonds, ainsi qu'à celle de la construction éventuellement déjà effectuée à la date du transfert; le surplus de la valeur de la construction à terminer est alors imposé au taux de 1% (art. 83 al. 2 LDE). 11. 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 ; 135 III 640

consid. 2.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A\_68/2014 du 16 juin 2014 consid. 5.2.1). 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 ; 133 III 257 consid. 2.4 ; 131 III 623 consid. 2.4.4 ; ATA/765/2014 du 30 septembre 2014 consid. 3a). 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. 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 ; 131 II 13 consid. 7.1 ; 130 V 479 consid. 5.2 ; 130 V 472 consid. 6.5.1). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e ; 117 II 523 consid. 1c ; ATA/302/2014 du 29 avril 2014 consid. 3). 12. L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune proprement dite suppose que le législateur se soit abstenu de régler un point qu'il aurait dû fixer et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Une telle lacune peut être occulte, lorsque le législateur a omis d'adjoindre à une règle conçue de façon générale la restriction ou la précision que son sens et son but, ou celui d'une autre norme, imposaient dans certains cas, à savoir lorsque le silence de la loi est contraire à son économie (ATF 139 I 57 consid. 5.2 ; 135 IV 133 consid. 2.4 ; 117 II 494 consid. 6a). En revanche, si le législateur a volontairement renoncé à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié (ATF 132 III 470 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A\_41/2014 du 20 mai 2014 consid. 4.2). Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. Les normes fiscales sont soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif. Le juge doit toutefois faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'il procède à leur interprétation, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine (ATF 131 II 562 consid. 3.4 ; ATA/219/2011 du 5 avril 2011 consid. 6b). Seule l'existence d'une lacune proprement dite, apparente ou occulte, appelle l'intervention du juge, dans la mesure où il lui est en principe interdit, en application du principe de la séparation des pouvoirs, de corriger les lacunes improprement dites (ATF 139 I 57 consid. 5.2 ; 131 II 562 consid. 3.5). Encore une fois, le juge ne saurait s'écarter d'une interprétation qui correspond à l'évidence à la volonté du législateur en se fondant, le cas échéant, sur des considérations relevant du droit désirable ( de lege ferenda ) ; autrement dit, le juge ne saurait se substituer au législateur par le biais d'une interprétation extensive (ou restrictive) des dispositions légales (ATF 130 II 65 consid. 4.2 ; ATA/649/2012 du 25 septembre 2012 ; ATA/640/2011 du 11 octobre 2011). En outre, s'agissant des déductions et des exonérations autorisées par la loi, il est de jurisprudence constante que leur caractère d'exception à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue (ATF 137 II 328 consid. 5.1 ; ATF 131 II 1 consid. 3.3 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_903/2012 du 12 février 2013 consid. 4.1 ; ATA/1470/2017 du 14 novembre 2017 consid. 5c ; ATA/958/2014 consid. 14b ; ATA/668/2014 du 26 août 2014 consid. 3 ; ATA/132/2009 du 17 mars 2009 consid. 5 ; ATA/380/2005 du 24 avril 2005 consid. 3a ; ATA/10/1998 du 13 janvier 1998 consid. 3).

13. En l'espèce, le tribunal observe que les contrats d'entreprise sont expressément soumis à un droit d'enregistrement conformément à l'art. 83 LDE susmentionné. Contrairement aux donations (art. 28 LDE), aux acquisitions d'immeubles (art. 42 LDE), aux échanges d'immeubles (art. 74 LDE) et aux emprunts contractés dans un but d'utilité publique (art. 89 LDE), la LDE ne fait aucune mention d'une exonération des droits d'enregistrement pour les contrats d'entreprise. 14. Comme le relève à juste titre l'AFC-GE, étant donné que le législateur cantonal a prévu de taxer les contrats d'entreprise, s'il avait voulu exonérer ceux conclus en vue d'atteindre un but d'utilité publique, il n'aurait pas manqué de le mentionner expressément dans la loi, à l'instar des autres types de transactions précités. Dès lors, en vertu de la systématique de la LDE, il y a lieu de considérer que le législateur cantonal a volontairement renoncé à exonérer les contrats d'entreprises et que cette inaction équivaut à un silence qualifié. Cette interprétation se justifie d'autant plus que les déductions et les exonérations doivent être expressément prévues par la loi, conformément au principe de la légalité qui prévaut en droit fiscal, comme rappelé ci-dessus. 15. Par ailleurs, le calcul du montant des droits d'enregistrement n'est en soi pas contesté. 16. Par conséquent, le recours est rejeté sur ce deuxième point. 17. Il s'ensuit que le recours doit être admis partiellement. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE, afin qu'elle établisse un nouveau bordereau de droits d'enregistrement conforme aux considérants qui précèdent. 18. En application des art. 87 al. 1 et 3 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 400.- ; il est couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 300.-, sera restitué au recourant.

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