

# **GE\_GERICHTE JTAPI/1120/2014 vom 13. Oktober 2014**

GE Cour de justice, 2014-10-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_1120\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1120_2014)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/1120/2014 du 13 octobre 2014

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/1120/2014 del 13 ottobre 2014

## **Regeste**

Résumé: La lettre du texte de l'art. 13 let. c LIPM combinée à une approche historique et systématique montre que c'est le bénéfice net, déterminé avant la prise en compte du don, qui doit être la base du calcul du don fiscalement déductible.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'AFC (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

### **E. 2**

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc.

- 4/9 - A/1247/2014

### **E. 3**

La recourante fait valoir que le bénéfice net imposable, sur lequel on devait appliquer la déductibilité du don en cause, s'entendait avant la prise en considération du don lui-même.

### **E. 4**

Aux termes de l'art. 9 al. 2 let. i de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14), les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence du montant prévu par le droit cantonal, en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse, sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique (art. 23 al. 1 let. f) ou en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements (art. 23 al. 1 let. a à c).

Selon l'art. 13 let. c de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), soit selon sa nouvelle teneur entrée en vigueur le 1er janvier 2009, les charges justifiées par l'usage commercial comprennent notamment les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique, jusqu'à concurrence de 20% "du bénéfice net imposable". Les dons en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements sont déductibles dans la même mesure.

### **E. 5**

La LIPM ne définit ainsi pas ce qu'il faut entendre par «bénéfice net imposable». En d'autres termes, elle ne précise pas si par cette expression on entend le bénéfice net avant la déduction du don considéré ou après la déduction de celui-ci.

## **E. 6**

Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégagant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique) (ATF 138 II 557 consid. 7.1 ; 138 II 105 consid. 5.2 ; 132 V 321 consid. 6 ; 129 V 258 consid. 5.1 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 138 II 217 consid. 4.1 p. 224 ; 133 III 175 consid. 3.3.1 p. 178 ; 125 II 206 consid. 4a p. 208/209 ; ATA/422/2008 du 26 août 2008 consid. 7). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 et les arrêts cités) ou plus généralement au droit supérieur.

- 5/9 - A/1247/2014 Le juge est, en principe, lié par un texte légal clair et sans équivoque. Ce principe n'est cependant pas absolu. En effet, il est possible que la lettre d'une norme ne corresponde pas à son sens véritable. Ainsi, l'autorité qui applique le droit ne peut s'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).

## **E. 7**

En matière d'impôt fédéral direct, jusqu'au 31 décembre 2005, les versements bénévoles étaient déductibles auprès du donateur, aux conditions cumulatives suivantes (art. 33 al. 1 let. i et 59 al. 1 let. c LIFD) : le versement bénévole devait intervenir en espèces et en faveur d'une personne morale qui a son siège social en Suisse, cette dernière devant être exonérée des impôts en raison de son but de service public ou de pure utilité publique. La déductibilité était plafonnée à 10% du revenu/bénéfice imposable net, avant déductions sociales mais après déductibilité du don lui-même. A compter du 1er janvier 2006, la nouveau droit des fondations prévoit une nouvelle réglementation de la déductibilité des versements bénévoles (art. 33a et 59 al. 1 let. c LIFD) : sont désormais déductibles, non seulement les versements en espèces, mais également ceux sous forme d'autres valeurs patrimoniales. La notion d'«autres valeurs patrimoniales» comprend les biens mobiliers et immobiliers ainsi que les capitaux – y compris les créances – et les droits de propriété intellectuelle. L'exigence d'un but de pure utilité publique a disparu. En outre, le plafond des déductions a été porté de 10% à 20%. Pour les personnes physiques, ce 20% se calcule sur "le revenu net imposable", avant déduction des versements bénévoles et des déductions

sociales (art 33 LIFD). Pour les personnes morales, ce 20% se calcule sur le "bénéfice net" (art. 59 al. 1 let. c LIFD). Ainsi, à la différence de l'actuel art. 13 let. c LIPM, cette disposition fédérale ne contient pas le terme "imposable". Enfin, selon la doctrine relative à l'application de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD, "cette déduction se calcule certes sur la base du bénéfice imposable, mais avant la prise en compte du don" (R. DANON, in Commentaire de la loi sur l'IFD, 2008, ad art. 59, p. 783 n 26 et les références citées).

- 6/9 - A/1247/2014

### **E. 8**

En droit fiscal genevois, s'agissant des personnes physiques, l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-V – D 3 16), prévoyait ce qui suit: "sont déduits du revenu les versements bénévoles à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou de pure utilité publique, jusqu'à cinq pour cent du revenu net (avant déduction du don lui-même)" (art. 8). Quant à la LIPM, avant sa modification entrée en vigueur le 1er janvier 2009, elle prévoyait que les charges justifiées par l'usage commercial comprenaient notamment "les versements bénévoles faits en espèces à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et qui sont exonérées des impôts en raison de leur but de service public ou d'utilité publique jusqu'à concurrence de 10% du "bénéfice net".

### **E. 9**

Suite à la modification législative fédérale précitée, entrée en vigueur le 1er janvier 2006, le législateur genevois a procédé à la modification des dispositions cantonales correspondantes, soit notamment des art. 13 al. 1 let. c LIPM et 8 LIPP-V = actuel art. 37 al. 1 LIPP).

En effet, par son projet de loi (PL 9863) du 31 mai 2006, le législateur genevois visait un double objectif. Premièrement, il entendait "adapter le droit fiscal cantonal des fondations aux nouvelles exigences du droit fédéral". Deuxièmement, il visait "à moderniser les dispositions cantonales sur la fiscalité des donations et à renforcer la place du canton de Genève comme pôle d'excellence pour les fondations poursuivant un but d'utilité publique ou de service public (recherche scientifique, bienfaisance, coopération internationale, etc.). De ce fait, le présent projet de loi (tenait) compte d'une réflexion générale sur la fiscalité des fondations et des donations à des institutions poursuivant un but d'utilité publique ou de service public" (voir notamment MGC 2005-2006/X A 8334).

Concrètement, les principales mesures contenues dans ce projet, concernant les impôts sur le revenu et sur le bénéfice, étaient les suivantes : - la "déductibilité, auprès du donateur, des versements bénévoles, non plus limitée aux versements en espèces, mais étendue aux autres valeurs patrimoniales", - l'augmentation "du plafond de la déduction des versements bénévoles à 20% du revenu net des personnes physiques, respectivement 20% du bénéfice net des personnes morales". Ainsi donc, "dans un souci de renforcer la compétitivité du canton de Genève pour les institutions poursuivant un but d'utilité publique, et par souci d'harmonisation

- 7/9 - A/1247/2014 fiscale, nous proposons de porter le plafond de la déduction à 20% du revenu imposable", pour les personnes physiques (MGC 2005-2006/X A 8338). Enfin, dans le commentaire, article par article, le législateur genevois a relevé notamment qu'il "n'y a pas de raison de prévoir un taux de déduction différent pour les personnes physiques par

rapport aux personnes morales, comme le droit genevois le prévoyait avant ces modifications" (MGC 2005-2006/X A 8338).

#### **E. 10**

En conséquence, dès 1er janvier 2009, la teneur de l'art. 8 LIPP-V avait été modifiée comme suit: "sont déduits du revenu les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique, jusqu'à concurrence de 20% des revenus diminués des déductions prévues aux articles 2 à 7 de la présente loi" (avant la déduction des dons eux-mêmes). Cette teneur a été reprise par la nouvelle LIPP entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (art. 37 al. 1). Pour les personnes morales (art. 13 let. c LIPM), et "pour les mêmes motifs que pour les personnes physiques" (MGC 2005-2006/X A 8338), le plafond de la déduction était augmenté à 20%, de sorte que la teneur de cette disposition avait été également modifiée (cf. consid. 3 ci-dessus).

#### **E. 11**

Dans son "guide fiscal" à l'attention des personnes morales pour l'exercice 2012, l'AFC a précisé la portée de la disposition légale précitée, en exposant, à titre d'exemple, le même le calcul que celui effectué dans la présente cause, à savoir que le don admissible se calcule sur la base du bénéfice après la déduction du don lui-même. Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATA/643/2014 du 19 août 2014; ATA/233/2014 du 8 avril 2014 et les références citées).

#### **E. 12**

En l'espèce, le doute existe sur la signification de l'expression «bénéfice net imposable» mentionnée à l'art. 13 let. c LIPM. La première lecture possible mène à prendre en compte comme base de calcul le bénéfice net après déduction du don considéré, comme l'a fait l'AFC. En effet, le terme "imposable" corrobore cette possibilité. La seconde lecture, en relation notamment avec "l'exposé des motifs" relatifs à la modification de l'art. 13 let. c LIPM, entrée en vigueur le 1er janvier 2009 (MGC 2005-2006/X A 8337 et MGC 2005-2006/X A 8338), mène à

- 8/9 - A/1247/2014 calculer le montant du don sur la base du bénéfice net, mais avant la prise en compte du don lui-même. En effet, au moment de l'adoption de la modification de l'art. 13 let. c LIPM, dans le commentaire article par article de l'exposé des motifs, il était précisé qu'«il n'y a pas de raison de prévoir un taux de déduction différent pour les personnes physiques par rapport aux personnes morales, comme le droit genevois le prévoyait avant ces modifications» (MGC 2005-2006/X A 8338). Or, pour les personnes physiques, le calcul du don admissible se fait sur la base du revenu obtenu après les autres déductions, mais qui inclut le montant du don concerné. De même, en droit fédéral, cette déduction se calcule sur la base du bénéfice imposable, tel qu'il est avant la prise en compte du don, mais après la déduction d'autres charges (cf. art. 59 al. 1 let. c LIFD). En outre, avant sa modification en 2009, laquelle, d'après les travaux préparatoires, ne concernait que

le taux de la déduction, l'art. 13 let. c LIPM comportait bien l'expression «bénéfice net», soit la même que celle de 59 al. 1 let. c LIFD, et non pas «bénéfice net imposable». En d'autres termes, malgré le fait qu'il ait ajouté le terme "imposable", on a du mal à comprendre que le législateur genevois ait voulu, d'un côté, l'harmonisation du droit cantonal avec le droit fédéral s'agissant du taux de 20%, mais que, de l'autre côté, il ait voulu une application différente de ce taux, sans le préciser expressément dans la loi ou dans les travaux préparatoires. De même, il est difficilement compréhensible qu'au niveau cantonal, législateur ait voulu le même taux de 20% pour les personnes physiques et les personnes morales, afin de ne pas les traiter différemment, mais qu'il ait voulu, sans le préciser autrement que par le terme "imposable", une application substantiellement différente de ce taux et placer ainsi ces deux groupes de personnes dans des situations d'inégalité. Dès lors, la lettre du texte de l'art. 13 let. c LIPM combinée à une approche historique et systématique montre que c'est le bénéfice net, déterminé avant la prise en compte du don, qui doit être la base du calcul du don fiscalement déductible. En l'occurrence, avant la prise en compte de la déduction du don de CHF 4'400'000.-, le bénéfice comptable net de la recourante s'élève à CHF 23'466'774,67 (19'066'774,67 + 4'400'000). Au vu de ce qui précède, ce bénéfice doit être pris comme base du calcul, de sorte que le don litigieux est déductible dans son intégralité.

#### **E. 13**

Bien fondé, le recours sera admis.

#### **E. 14**

Au vu de l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 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).

- 9/9 - A/1247/2014

#### **E. 15**

Il ne sera pas alloué d'indemnité, la recourante ne l'ayant pas requise (art. 87 al. 2 LPA).

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