

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1666/2024-ICC

ATA/1338/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 2 décembre 2025

4^{ème} section

dans la cause

FONDATION A_____

représentée par Me Antoine BERTHOUD, avocat

recourante

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

intimée

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
3 février 2025 (JTAPI/120/2025)**

EN FAIT

A. a. La FONDATION A_____ (ci-après : la fondation) est un établissement de droit public communal ayant notamment pour but l'acquisition d'immeubles destinés à des logements sociaux.

b. Suite à la demande de la fondation, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a, par décision du 15 février 2016, rappelé qu'en application de l'art. 76 let. a de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), elle devait acquitter l'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC) sur les immeubles dont elle était propriétaire et qu'elle louait. Toutefois, dans la mesure où ces biens étaient exclusivement utilisés dans le cadre de son but d'utilité publique et affectés au logement social, elle pouvait être exonérée de cet impôt pour les périodes encore ouvertes et à venir, jusqu'à clarification de l'art. 76 LCP par le législateur.

c. Par décision du 21 juin 2021, l'AFC-GE a révoqué sa décision d'exonération avec effet au 1^{er} janvier 2022 au motif que celle-ci se révélait contraire au droit et au principe de la légalité. Il résultait en effet de la jurisprudence (ATA/1372/2018 du 18 décembre 2018) que les fondations de droit public étaient assujetties à l'IIC.

d. Le 20 juillet 2021, la fondation a élevé réclamation à l'encontre de cette décision. Lorsqu'elle l'avait exonérée, l'AFC-GE était au courant du défaut de base légale formelle. L'ATA/1372/2018 précité n'avait rien modifié au droit existant et ne constituait pas un motif de révocation. Par ailleurs la clarification était toujours en cours au Grand Conseil suite au projet PL 12979 déposé le 31 mai 2021. En révoquant sans motif son exonération, l'AFC-GE avait violé le principe de la bonne foi.

De surcroît, l'arrêt susmentionné ne lui était pas applicable, puisqu'il concernait le recours interjeté par une commune et non par une fondation communale. Au surplus, la question de l'égalité de traitement avait été laissée ouverte par la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) dans cet arrêt.

e. Par décision du 16 avril 2024, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

En droit fiscal, le principe de la légalité restreignait la portée de celui de la bonne foi et imposait donc la révocation de l'exonération.

Par ailleurs, les conditions cumulatives d'application du principe de la bonne foi n'étaient pas remplies. En effet, il ne ressortait pas du dossier que la contribuable s'était fondée sur la décision d'exonération pour prendre des mesures auxquelles elle ne pouvait renoncer sans subir de préjudice. En outre, l'intérêt public à rétablir une situation conforme au droit apparaissait prépondérant s'agissant d'une décision déployant des effets dans la durée.

De plus, la chambre administrative avait retenu que l'art. 76 LCP devait être appliqué selon sa lettre et qu'une interprétation contraire n'était pas admissible. Compte tenu de la teneur de la décision du 15 février 2016, la fondation était consciente du fait que la décision pouvait être révoquée si le motif l'ayant fondée était erroné. Enfin, l'AFC-GE n'était pas en mesure de déterminer si le PL 12979 aboutirait et, le cas échéant, si une clause de rétroactivité serait inscrite dans la loi.

- B. a.** Par acte du 15 mai 2024, la fondation a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) en concluant à l'annulation de cette décision et à ce que la décision du 15 février 2016 demeure en vigueur jusqu'à ce que le Grand Conseil ait définitivement adopté ou rejeté le PL 12979.

Il était manifeste, à la lecture des conditions d'application du principe de la bonne foi, que seule l'une d'entre elles prêtait à discussion, à savoir la question de savoir si elle-même avait pris des mesures dont la modification lui serait préjudiciable sur la base de la décision d'exonération. Tel était le cas. Il s'agissait en effet de la planification à long terme de la mise en œuvre de la politique du logement social et de ses budgets, qui n'avaient pas pris en compte une charge fiscale non négligeable et qui grevaient la capacité d'entretien et de rénovation, voire d'acquisition future de biens immobiliers.

La clarification de l'art. 76 LCP mentionnée dans la décision du 15 avril 2016 ne pouvait ressortir d'un arrêt de la chambre administrative qui, dans la jurisprudence dont se prévalait l'AFC-GE, avait laissé indécise la question de savoir si la recourante pouvait bénéficier de l'exonération de l'IIC.

Tant que le Grand Conseil n'aurait pas statué, la condition justifiant la révocation de l'exonération n'était pas remplie. En outre, le PL 13246 déposé par le Conseil d'État le 18 janvier 2023 visait à exonérer de l'IIC les cinq fondations immobilières instaurées par le droit cantonal. Il ressortait de l'exposé des motifs qu'il s'agissait d'une situation juridique déjà existante, l'AFC-GE octroyant une exonération fiscale semblable à celle accordée aux fondations de droit privé œuvrant dans le logement social. Pour des motifs d'égalité de traitement, les fondations immobilières communales ne sauraient être traitées de manière plus défavorable.

- b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

- c.** Après un double échange d'écritures, le TAPI a, par jugement du 3 février 2025, rejeté le recours.

La recourante ne contestait pas qu'à rigueur du texte actuel de l'art. 76 LCP, une fondation de droit public, telle qu'elle-même, était tenue d'acquitter l'IIC sur ses immeubles locatifs ou loués. Cependant, elle soutenait avoir planifié à long terme la mise en œuvre de sa politique du logement social et de ses budgets sans intégrer l'IIC, qui représentait une charge fiscale non négligeable et qui grevait sa capacité d'entretien et de rénovation, voire d'acquisition future de biens immobiliers. Cet allégué n'était toutefois pas prouvé. Elle ne démontrait pas non plus, au moyen de données chiffrées, que l'obligation d'acquitter l'IIC l'empêcherait d'entretenir

et de rénover ses biens immobiliers, ou d'en acquérir d'autres. En outre, dans sa décision d'exonération, l'AFC-GE avait émis une réserve, puisqu'elle avait accordé celle-ci jusqu'à clarification de l'art. 76 LCP par le législateur.

Enfin, elle ne pouvait se prévaloir du principe d'égalité de traitement, étant donné qu'elle ne se trouvait pas dans la même situation qu'une fondation de droit public cantonal.

- C. a.** Par acte du 5 mars 2025, la fondation a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre ce jugement en concluant à son annulation, à celle de la décision de l'AFC-GE du 16 avril 2024 et à ce qu'il soit dit que la décision d'exonération du 15 février 2016 restait en vigueur jusqu'à que le Grand Conseil ait définitivement adopté ou rejeté le PL 12979 dont il était saisi.

L'affirmation générale du TAPI selon laquelle les fondations immobilières communales n'avaient pas une situation parfaitement transparente ne saurait s'appliquer à la recourante. Notamment, ses comptes étaient accessibles à tous puisqu'ils étaient publiés sur son site internet et, si elle n'avait jamais fait l'objet d'une demande de levée du secret fiscal, elle y aurait répondu de manière positive. Fonder un traitement différent entre la recourante et les fondations immobilières de droit public cantonal sur sa prétendue opacité était dénué de tout fondement, de sorte que l'inégalité de traitement qui en résultait ne reposait sur aucun motif digne de protection.

Il ressortait par ailleurs clairement de la décision d'exonération du 15 février 2016 et d'une décision relative à la fondation de la commune X du 23 octobre 2019 produite en annexe que l'intimée s'était engagée, en pleine connaissance de cause et après avoir effectué sa propre analyse juridique, à accorder dans la durée une exonération jusqu'à ce que le législateur ait statué. Les clarifications attendues de l'art. 76 LCP dépendait du sort du projet PL 12979 déposé le 31 mai 2021. À ce jour, le Grand Conseil n'avait toujours pas statué, si bien que la condition résolutoire figurant clairement dans la décision du 15 février 2016 n'était pas réalisée. Sa révocation était donc contraire au droit.

- b.** L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le seul élément nouveau intervenu depuis la notification du jugement querellé était le fait que le projet PL 12979-A (pour une exonération de l'impôt immobilier complémentaire du logement social) avait définitivement été refusé par le Grand Conseil dans sa séance plénière du 20 mars 2025. Ceci ne faisait que confirmer la volonté du législateur cantonal de ne pas accorder d'exonérations générales de l'IIC aux fondations communales de droit public. Il ressortait par ailleurs des travaux préparatoires sur le PL 12979 ainsi que sur le PL 13246 que la situation de fait et juridique des fondations communales n'était absolument pas identique, ni même assimilable, à celle des cinq fondations immobilières cantonales du droit public bénéficiant d'une exonération expresse de l'IIC en vertu de l'art. 14A al. 4 de la loi générale sur le logement et la protection des locataires du

4 décembre 1977 (LGL - I 4 05). En résumé, il ressortait de la jurisprudence de la Chambre administrative que l'exonération de l'IIC qui avait été accordé à la recourante était illégale. La décision de révocation querellée était ainsi bien fondée.

c. Le 28 avril 2025, la chambre de céans a accordé aux parties un délai au 6 juin 2025 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, précisant que la cause serait ensuite gardée à juger en l'état du dossier.

d. Les parties ont toutes deux répondu qu'elles persistaient dans leurs conclusions.

EN DROIT

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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. L'objet du litige consiste à déterminer si la révocation par l'AFC-GE de sa décision d'exonération de l'IIC pour les immeubles locatifs ou loués de la fondation, affectés au logement social, était bien fondée.

2.1 À teneur de l'art. 76 al. 1 let. a LCP, il est perçu un impôt annuel de 1 ‰ (IIC) sur la valeur de tous les immeubles situés dans le canton à l'exception des immeubles propriété du canton, des communes et de leurs établissements ; toutefois, les communes et les fondations de droit public doivent l'impôt sur les immeubles locatifs ou loués qu'elles possèdent.

2.2 Dans l'ATA/1372/2018 du 18 décembre 2018, la chambre administrative a procédé à une interprétation de l'art. 76 al. 1 let. a LCP précité et a retenu que les communes ne pouvaient pas bénéficier d'une exonération de l'IIC sur les immeubles locatifs ou loués dont elles étaient propriétaires, quelle que fût leur affectation (consid. 4d et 5d).

Elle s'est également indirectement prononcée sur le cas de l'exonération d'une fondation de droit public, en écartant le grief de violation de l'inégalité de traitement entre une commune et une fondation de droit public. Tout en relevant que la question de la conformité au droit de l'exonération d'une fondation pour l'IIC pouvait demeurer indécise, elle a indiqué que « le législateur a formulé l'art. 76 al. 1 let. a et let. b LCP après que l'AFC-GE l'avait interpellé sur sa réelle intention, l'amenant d'une part à préciser que l'IIC n'était pas perçu pour les institutions exonérées en raison d'un certain but (art. 76 al. 1 let. b) et, d'autre part, de préciser les choses non seulement pour les communes mais aussi, pour les fondations de droit public qui ont dès lors été distinguées des fondations de droit privé. Dans le contexte du dépôt et de l'adoption du PL 9863, on ne peut que retenir que cet ajout est délibéré et que le législateur a ainsi voulu préciser que les fondations de droit public étaient assujetties à l'IIC. Il n'y a pas matière à interprétation de l'art. 76

al. 1 let. a LCP, qui, conformément au principe de la légalité – qui revêt une importance particulière en droit fiscal, où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l’art. 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) – définit dans une loi au sens formel le cercle des contribuables et les exceptions à l’assujettissement. (ATA/1640/2017 du 19 décembre 2017 consid. 5a) » (ATA/1372/2018 consid. 6a).

2.3 Découlant directement de l’art. 9 Cst. et valant pour l’ensemble de l’activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu’il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu’il a réglé sa conduite d’après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l’administration (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_204/2022 du 21 mars 2023 consid. 5.1 ; ATA/386/2023 du 18 avril 2023 consid. 6a).

2.4 Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l’administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur à condition que l’autorité soit intervenue dans une situation concrète à l’égard de personnes déterminées et sans réserve, qu’elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l’administré n’ait pas pu se rendre compte immédiatement de l’inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu’il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et que la réglementation n’ait pas changé depuis le moment où l’assurance a été donnée (ATF 146 I 105 consid. 5.1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_204/2022 du 21 mars 2023 consid. 5.1 ; ATA/386/2023 du 18 avril 2023 consid. 6a).

Le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité. Dès lors, le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu’une influence limitée, s’il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2). L’importance particulière du principe de la légalité en droit fiscal est limitée aux faits et éléments constitutifs qui ont des conséquences négatives pour les citoyens. Si les conditions de la protection de la confiance sont réalisées, celle-ci prime le principe de la légalité en droit fiscal (ATF 150 I 1 consid. 4.4).

2.5 Depuis le 21 septembre 2024, la Fondation HBM Camille Martin, la Fondation HBM Emma Kammacher, la Fondation HBM Jean Dutoit, la Fondation HBM Émile Dupont, ainsi que la Fondation René et Kate Block, déclarées d’utilité publique, bénéficient d’une exonération de l’IIC (art. 14A al. 4 LGL).

Ainsi qu’il résulte du PL 13246 A, p. 21, ayant débouché sur le nouvel art. 14A al. 4 LGL, les fondations susmentionnées assurent un contrôle pérenne des loyers des locataires ainsi que des taux d’occupation. De plus, elles n’exercent pas de but lucratif, mais plutôt des activités d’intérêt public. Leur situation est parfaitement transparente. En effet, celles-ci ont délivré une autorisation écrite au département des finances, des ressources humaines et des affaires extérieures (DF ou le

département) afin de communiquer sur leur situation à la commission. Ainsi, en cas de questions, le département est libéré du secret fiscal à cet égard. Les fondations des communes, dès lors que la réglementation varie d'une commune à l'autre sur leur régime, peuvent avoir des logements affectés à un but social, mais aussi des logements liés à la rémunération de la location, ce qui peut être considéré comme un placement financier. Leur situation est totalement opaque puisque, lors des auditions y relatives, le directeur du service des affaires communales n'avait donné qu'un seul chiffre, à savoir que les immobilisations corporelles dans les fondations communales s'élevaient à CHF 2.5 milliards.

2.6 Selon la jurisprudence, le principe de la légalité de l'activité administrative prévaut en principe sur celui de l'égalité de traitement. En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité devant la loi lorsque celle-ci est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle aurait été fausement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question. Le citoyen ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi (ATF 146 I 105 consid. 5.3.1; 139 II 49 consid. 7.1) ; en principe, si l'autorité ne s'exprime pas sur ses intentions futures, le Tribunal fédéral présume qu'elle se conformera à la loi à l'avenir (ATF 146 I 105 consid. 5.3.1). Il est également nécessaire que l'autorité n'ait pas respecté la loi selon une pratique constante, et non pas dans un ou quelques cas isolés (ATF 146 I 105 consid. 5.3.1), et, enfin, qu'aucun intérêt public ou privé prépondérant n'impose de donner la préférence au respect de la légalité (ATF 139 II 49 consid. 7.1 ; arrêt 2C_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 8.4).

2.7 En l'espèce, il n'est pas contestable qu'à rigueur du texte de l'art. 76 LCP, l'IIC est en principe dû par les communes et les fondations de droit public sur ses immeubles locatifs ou loués dont elles sont propriétaires, ce qui a encore été confirmé par la jurisprudence de la chambre de céans dans l'ATA/1372/2018 précité.

Contrairement à ce que soutient la recourante, la clarification de cette disposition ne dépendait nullement de l'issue donnée au PL 12979. Quoiqu'il en soit, ce PL a définitivement été rejeté par le Grand Conseil, confirmant la volonté du législateur cantonal de ne pas accorder d'exonération de l'IIC.

La recourante ne saurait ainsi se prévaloir du principe de la bonne foi, dès lors qu'une réserve avait expressément été formulée dans le courrier de l'intimée du 15 février 2016, celui-ci précisant que l'exonération était accordée sous réserve d'une clarification ultérieure de l'art. 76 LCP. Par ailleurs, à l'instar du TAPI, il convient de retenir qu'elle ne démontre pas la réalisation des autres conditions cumulatives nécessaires rappelées ci-devant sous consid. 2.4 pour pouvoir se prévaloir du principe de la bonne foi. En particulier, elle ne prouve nullement avoir

pris des dispositions auxquelles elle ne saurait renoncer sans subir de préjudice du fait de la décision querellée.

Enfin, il ressort clairement du rapport de la commission sur le PL 13246 que le législateur a estimé que la situation des fondations communales n'était pas identique à celle des cinq fondations immobilières cantonales de droit public bénéficiant d'une exonération expresse de l'IIC en vertu de l'art. 14A al. 4 LGL.

Le grief tiré de la violation du principe de l'égalité de traitement est donc infondé. De toute manière, comme l'a relevé le TAPI, le principe d'égalité de traitement devrait céder le pas devant celui de la légalité, qui revêt une importance déterminante en droit fiscal.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

3. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui ne défend pas l'une de ses décisions (art. 87 al. 1 2^e phr. LPA *a contrario*). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 5 mars 2025 par la FONDATION A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 février 2025 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de la FONDATION A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature de la recourante ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral suisse, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Antoine BERTHOUD, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN,
Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

D. WERFFELI BASTIANELLI

le président siégeant :

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :