

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/189/2010-CE

ATA/837/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 30 novembre 2010

dans la cause

FONDATION G_____

représentée par Mes Nicolas Merlino et Dominique Gay, avocats

contre

CONSEIL D'ÉTAT

EN FAIT

1. La fondation G_____ (ci-après : la fondation), dont le siège est à Bâle-Ville, a été constituée le 15 août 1988 par Madame G_____, domiciliée à Genève.

Elle a pour but de fournir des prestations d'entretien dans des établissements de soin, de cure et de vacances, telles que thérapies et moyens auxiliaires, pour des enfants et des adolescents qui sont atteints mentalement ou physiquement dans leur santé ou leur développement, en Suisse, indépendamment de leur nationalité ou de leur religion. Elle peut financer des projets de recherche des universités suisses qui ont pour but d'améliorer la qualité de vie de ces enfants et adolescents.

La fondation est inscrite au registre du commerce de Bâle-Ville et est soumise à la surveillance du département fédéral de l'intérieur à Berne.

2. En l'an 2000, Mme G_____ a fait don à la fondation d'un montant de CHF 37'368'947.-. Cette donation n'a pas été déclarée aux autorités genevoises.
3. Mme G_____ est décédée le 30 juin 2007, en laissant deux héritières réservataires.
4. L'une des héritières a demandé un inventaire successoral, qui a été établi les 13 et 18 mars 2008 par Maître Liesel Glaser Keller, notaire. Celui-ci a révélé l'existence de la donation soumise à rapport dans la succession.
5. Le 11 avril 2008, le Conseiller d'Etat en charge du département genevois des finances a accordé à la fondation une exonération de 50 % des droits de succession, conformément à un arrêté de portée générale du Conseil d'Etat du 10 mars 2008 prévoyant une réduction de 50 % des droits de succession et d'enregistrement sur les donations à des institutions d'utilité publique situées dans d'autres cantons suisses, sans convention de réciprocité (publié in FAO du 12 mars 2008 n° 478).
6. Le 28 juillet 2008, Maître Glaser Keller a déposé, pour la fondation, une demande d'exonération totale des droits d'enregistrement et/ou de succession pour la donation effectuée en 2000.
7. Dans un arrêté du 7 janvier 2009, le Conseil d'Etat a indiqué, qu'en raison notamment des attributions régulières faites par la fondation depuis 2005 à la faculté de médecine de l'université de Genève, l'omission d'enregistrer la donation dans les délais n'entraînerait pas la perception d'une amende. En revanche, il ne se justifiait pas de déroger exceptionnellement à l'arrêté du Conseil

d'Etat du 10 mars 2008 fixant la quotité de la réduction accordée aux institutions d'utilités publiques, philanthropiques ou de charité, pour des raisons d'égalité de traitement avec d'autres institutions du même type, sous le droit actuellement encore en vigueur. Par conséquent, l'autorité exécutive cantonale a confirmé la décision du Conseiller d'Etat chargé du département des finances du 11 avril 2008 et a indiqué que l'arrêté précité était applicable à la suite de la donation de CHF 37'368'947.- faite en 2000 par feu G _____ à la fondation, après déduction de la réserve des héritières légales. Le montant dû porterait intérêt au taux légal dès le 1^{er} janvier 2001.

8. A l'encontre de cet arrêté, la fondation a interjeté un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral, lequel a été déclaré irrecevable pour raison de compétence. La cause a donc été renvoyée au Tribunal administratif comme objet de sa compétence (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_99/2009 du 14 décembre 2009). Celle-ci a été ouverte sous le numéro A/595/2010 en date du 19 février 2010.
9. Pour faire suite à l'arrêt du Tribunal fédéral précité, la fondation a déposé un recours auprès du tribunal de céans le 18 janvier 2010, en concluant à l'annulation de l'arrêté du Conseil d'Etat en cause, à ce qu'il soit dit que la fondation était totalement exonérée des droits de succession, et à l'octroi d'une équitable indemnité de procédure. Celui-ci a été enregistré sous le numéro A/189/2010.

En substance, la fondation remplissait les conditions de l'art. 28 al. 1 litt. r de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969, dans sa version antérieure au 1^{er} janvier 2009 (aLDE - D 3 30), pour bénéficiaire d'une exonération complète des droits d'enregistrement dans le canton de Genève, dès lors qu'elle exerçait une activité d'utilité publique en faveur des enfants malades dans toute la Suisse, y compris à Genève. En n'octroyant qu'une exonération partielle, fondée sur l'art. 28 al. 2 aLDE, le Conseil d'Etat avait « pris une décision qui violait gravement l'art. 28 al. 1 litt. r aLDE ». De surcroît, en accordant une exonération partielle à une fondation d'utilité publique et d'importance nationale en se basant sur le seul critère du siège de l'institution, sous couvert d'égalité de traitement, soit « un critère purement formel et sans pertinence », le Conseil d'Etat avait agi de manière arbitraire et contraire au principe de l'égalité de traitement.

10. Par arrêt du 22 février 2010, le Tribunal administratif a joint les causes A/189/2010 et A/595/2010 sous le numéro A/189/2010 et a réservé le sort des frais de la procédure jusqu'à droit jugé au fond.
11. Dans sa réponse du 4 octobre 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC), sur délégation du Conseil d'Etat, conclut au rejet du recours.

L'art. 28 al. 1 litt. r aLDE spécifiait, au nombre de ses conditions d'application, d'une part, que le siège de l'institution considérée soit situé hors de Genève mais en Suisse, mais également que l'activité d'intérêt public considérée

soit exercée sur l'ensemble du territoire de la Confédération. Or, cette dernière condition faisait défaut. Ce n'était en effet que depuis le siège statutaire, à Bâle, que la fondation exerçait son activité. Elle ne disposait d'aucun établissement stable, base fixe d'affaires ou même simple présence dans d'autres cantons, qui pourraient peut-être permettre d'affirmer qu'elle exerçait son activité sur l'ensemble du territoire de la Confédération. Même si l'on devait s'attacher, pour définir cette condition, à la seule localisation des bénéficiaires, les listes des dons produites par la fondation montraient que ceux-ci n'avaient pas été alloués sur l'ensemble de la Suisse. La fondation ne comptait en effet aucun bénéficiaire dans les cantons du Valais, de Neuchâtel, du Jura, d'Appenzell, de Nidwald, de Schaffhouse, d'Uri et de Schwyz, et surtout dans la partie italienne de la Suisse, ce qui excluait la réalisation de la condition précitée. Sa demande devait être en conséquence examinée sous l'angle de l'al. 2 de l'art. 28 aLDE, ce qui avait été précisément fait par le Conseil d'Etat en octroyant à la fondation une exonération de 50 % des droits d'enregistrement, dès lors que la fondation était une institution confédérée.

C'était par souci d'égalité de traitement et de transparence que le Conseil d'Etat avait promulgué des arrêtés de portée générale quinquennaux indiquant le taux de réduction des droits de succession et de donation aux institutions poursuivant un but d'utilité publique. Ces arrêtés, valables pour des périodes de cinq ans, étaient applicables aux situations pour lesquelles la loi ne prévoyait pas une exonération complète des droits d'enregistrement. Le taux appliqué à la fondation relevait ainsi de l'arrêté du 18 mars 2008.

La fondation tentait en réalité de bénéficier d'une application anticipée de la nouvelle loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30), qui prévoyait en son art. 28, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2009, une exonération totale des droits d'enregistrement sur les donations faites à des personnes morales ayant leur siège en Suisse, en raison de leur but d'utilité publique.

Le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale n'était pas non plus violé, dans la mesure où la fondation n'avait pas été plus mal traitée que si elle avait eu son siège à Genève, puisque dans un tel cas elle n'aurait pu bénéficier d'une exonération ex-lege, les conditions prévues par l'art. 28 al. 1 litt. q LDE n'étant pas réalisées. En matière de double imposition, Genève avait utilisé la possibilité qui lui avait été faite de régir l'imposition des donations et autres droits de succession, par la signature d'accords de réciprocité en matière d'exonération partielle des droits d'enregistrement et des droits de succession, avec un certain nombre de cantons. Ce réseau de conventions serait mis à néant si la fondation devait être mise au bénéfice d'une situation identique à une fondation genevoise.

L'arrêté du Conseil d'Etat de 2008 sur lequel celui-ci s'était fondé était un « guideline » pour le département des finances, lorsque celui-ci utilisait la

délégation de compétence. Le Conseil d'Etat conservait en revanche une liberté de décision pleine et entière dans la matière qui était réglée dans cet arrêt. Autrement dit, la fondation ne pouvait se fonder sur cet arrêt pour obtenir une exonération supérieure à celle qui lui avait été accordée par arrêt du 7 janvier 2009.

12. Par courrier du 5 octobre 2010, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile, devant la juridiction compétente (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_99/2009 du 14 décembre 2009) et dans le délai imparti (art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10), le recours est recevable.
2.
 - a. Les droits d'enregistrement sont un impôt qui frappe toute pièce, constatation, déclaration, condamnation, convention, transmission, cession et en général toute opération ayant un caractère civil ou judiciaire qualifiées d'« actes et opérations » soumises obligatoirement ou facultativement à la formalité de l'enregistrement. L'enregistrement consiste à analyser et à mentionner dans un registre spécial tous les actes et opérations soumis à cette formalité (art. 1 al. 1 et 2 LDE).
 - b. La donation en cause ayant été faite en l'an 2000, c'est l'art. 28 aLDE, dans sa teneur en vigueur au 31 décembre 2008, qui lui est applicable.
 - c. Cette disposition prévoit toutefois des cas d'exemption à cet impôt. Les donations faites aux institutions énumérées à l'art. 28 al. 1 litt. a) à s) aLDE sont ainsi exemptes de tous droits.

Il s'agit en particulier des sociétés et institutions ayant la personnalité civile et leur siège dans un autre canton, qui exercent sur l'ensemble du territoire de la Confédération l'une ou l'autre des activités mentionnées sous litt. q, celle-ci spécifiant qu'il doit s'agir d'une activité d'utilité publique, culturelle ou de bienfaisance (litt. r).
 - d. L'art. 28 prévoit en outre à son alinéa 2 que « Le Conseil d'Etat peut exempter de l'enregistrement ou du paiement partiel ou total des droits d'autres sociétés et institutions ayant la personnalité civile et qui exercent soit dans le canton, soit hors de celui-ci, dans une mesure prépondérante, l'une ou l'autre des activités mentionnées sous lettre q de l'alinéa 1 ».

3. Selon les travaux préparatoires de la LDE, plus particulièrement l'exposé des motifs, l'art. 28 aLDE contient donc, « outre une énumération d'institutions exonérées, les institutions d'utilité publique suivantes :

- i. celles qui ont leur siège dans le canton, lorsque les bénéficiaires, en règle générale, résident dans le canton ou sont de nationalité genevoise ;
- ii. celles qui ont leur siège dans un autre canton et qui exercent leur activité sur l'ensemble du territoire Suisse ;
- iii. celles qui ont leur siège dans un autre canton, qui exercent leur activité essentiellement dans cet autre canton, sous réserve de réciprocité.

Dans ces trois cas de figure, l'exonération est complète » (PL 9863 p. 15 ; Mémorial du Grand Conseil 2005-2006/X A, D 45).

De plus, le Conseil d'Etat est doté d'un pouvoir supplémentaire d'exempter partiellement ou totalement des droits d'enregistrement d'autres institutions d'utilité publique, en vertu de l'alinéa 2 (PL 9863 p. 15 ; Mémorial du Grand Conseil 2005-2006/X A, D 45).

« Par souci d'égalité de traitement et, vraisemblablement, de transparence, le Conseil d'Etat a promulgué des arrêtés de portée générale, indiquant le taux de réduction des droits de succession et de donation aux institutions poursuivant un but d'utilité publique. Ces arrêtés valables pour des périodes de cinq ans, sont applicables aux situations pour lesquelles la loi ne prévoit pas une exonération complète de ces impôts » (PL 9863 p. 15 ; MGC 2005-2006/X A, D 45).

4. Au vu des dispositions légales précitées, la question qu'il s'agit de trancher en l'espèce est de savoir si la fondation remplissait les conditions de l'art. 28 al. 1 litt. r aLDE et pouvait bénéficier de ce fait d'une exonération complète des droits de donation, ou si au contraire elle avait seulement droit à une réduction du taux, en vertu de l'art. 28 al. 2 aLDE.

La lettre claire de l'art. 28 al. 2 aLDE, qui dispose d'« autres sociétés et institutions », la systématique de la LDE et les extraits précités de l'exposé des motifs du Grand Conseil relatif au projet de loi de la nouvelle LDE, dont la nouvelle teneur de l'art. 28 LDE est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009, et qui exempt dorénavant de tous droits d'enregistrement les donations à des personnes morales ayant leur siège en Suisse, d'utilité publique, implique nécessairement que l'al. 2 de l'art. 28 aLDE est subsidiaire à l'alinéa 1. Ce n'est que lorsque les conditions d'une exonération totale ne sont pas remplies que le Conseil d'Etat a la marge de manœuvre pour exempter ou réduire les droits de donation, sur la base des arrêtés de portée générale précités.

En d'autres termes, si la fondation remplit les conditions prévues par l'alinéa 1, elle ne peut qu'être exonérée des droits d'enregistrement, l'alinéa 2 n'entrant pas en ligne de compte.

5. L'art. 28 al 1 let. r aLDE pose quatre conditions cumulatives. Il faut :
- i. une activité d'utilité publique ou culturelle ou de bienfaisance ;
 - ii. un siège dans un autre canton ;
 - iii. une société ou une institution ayant la personnalité civile ;
 - iv. un exercice de l'activité sur l'ensemble du territoire.

Les parties ne contestent pas que les trois premières conditions soient données en l'espèce. La fondation est reconnue d'utilité publique, a son siège à Bâle-Ville, et a la personnalité civile. La quatrième condition est en revanche déniée par l'AFC en raison notamment de l'absence d'établissement stable dans d'autres cantons que celui de son siège, d'une part, et, d'autre part, car huit cantons et la partie italienne de la Suisse n'auraient pas bénéficié de dons de la fondation.

6. Ce raisonnement ne saurait être suivi pour les motifs suivants.
7. L'art. 84 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) dispose que les fondations sont placées sous la surveillance de la corporation publique (Confédération, canton, commune), dont elles relèvent par leur but.

Les art. 80 à 89 CCS constituent la base légale du mandat de surveillance de la Confédération sur les fondations reconnues d'utilité publique, de portée nationale ou internationale (Confédération suisse, Département fédéral de l'intérieur DFI, Tâches de l'autorité fédérale de surveillance des fondations, 23 janvier 2007, <http://www.edi.admin.ch/esv/00471/00472/index.html?land=fr>).

Selon la jurisprudence, la compétence de l'autorité de surveillance se détermine en fonction du but de la fondation et de son champ d'activité géographique, indépendamment de la volonté du fondateur ou du siège de la fondation (ATF 120 II 374 publié in JT 1996 p. 110 ss ; ATF 72 I 52 c.2 p. 56 ; ATF 56 I 377 c. 2 p. 380).

8. En l'espèce, la fondation est soumise à la surveillance du département fédéral de l'intérieur à Berne et est de ce fait reconnue comme ayant une importance nationale. Le dictionnaire français Larousse définit l'adjectif « national » comme « qui intéresse le pays tout entier » (<http://www.larousse.fr/dictionnaires/français/national>). Cette surveillance est ainsi fondée non seulement sur le but de la fondation, mais également sur l'activité qu'elle déploie sur le territoire suisse. A ce sujet, les pièces versées au dossier

montrent que les dons ont été versés dans pas moins de quinze cantons au cours des années 2001 à 2008.

Le but de la fondation dit qu'elle a « pour but de fournir des prestations d'entretien, dans des établissements de soin, de cure et de vacances (...) pour des enfants et des adolescents qui sont atteints mentalement ou physiquement dans leur santé ou leur développement en Suisse (...) ». Son activité n'est dès lors pas cantonnée à un ou deux cantons en particulier, mais s'étend à l'ensemble de la Suisse, en fonction des dossiers auxquels elle choisit de donner suite. Certes, certains cantons n'ont pas encore bénéficié de dons. Il n'en demeure pas moins qu'ils pourraient l'être à l'avenir, au vu du but de la fondation.

9. Au vu de ce qui précède, la condition d'une activité déployée exercée sur l'ensemble du territoire suisse est manifestement donnée dans le cas de la fondation, en raison de son but, de l'extension géographique de l'activité déployée, et de sa reconnaissance par la Confédération comme étant de portée nationale. Soutenir le contraire serait faire preuve non seulement d'un formalisme excessif mais irait également à l'encontre même du but visé par le législateur, qui est de distinguer les fondations aux buts et activités régionaux, voire locaux, aux autres fondations à vocation nationale.

Les conditions de l'art. 28 al. 1 litt. r aLDE étant toutes remplies, la fondation doit être exonérée en plein des droits d'enregistrement. Cette conclusion va d'ailleurs dans le sens de ce que le législateur a mis en place depuis.

10. Bien fondé, le recours sera admis et l'arrêté du Conseil d'Etat du canton de Genève du 7 janvier 2009 annulé sans qu'il soit nécessaire d'examiner les autres griefs de la recourante.

Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du Conseil d'Etat. Une indemnité de procédure de CHF 2'000.- sera versée à la fondation à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 janvier 2010 par la fondation G_____ contre la décision du 7 janvier 2009 du Conseil d'Etat ;

au fond :

l'admet ;

annule l'arrêté du Conseil d'Etat du canton de Genève du 7 janvier 2009 ;

retourne le dossier au Conseil d'Etat pour nouvel arrêté, dans le sens des considérants ;

met à la charge du Conseil d'Etat un émolument de CHF 2'000.- ;

alloue à la fondation G_____ une indemnité de procédure de CHF 2'000.- à la charge de l'Etat de Genève ;

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 du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Mes Nicolas Merlino et Dominique Gay, avocats de la recourante, au Conseil d'Etat, ainsi qu'au département des finances.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :