RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2112/2006-FIN **ATA/503/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 19 septembre 2006

dans la cause

FONDATION M_____
représentée par Me Xavier Oberson, avocat

contre

DÉPARTEMENT DES FINANCES

EN FAIT

1. Le 30 août 2005, la communauté israélite de Genève (ci-après : CIG) a déposé une demande d'exonération d'impôt sur le revenu et la fortune, des droits d'enregistrement et de succession pour la Fondation M_____ (ci-après la fondation), en voie d'être créée. La fondation a été constituée par acte notarié du 1er novembre 2005.

2. Par décision du 15 novembre 2005, prise par délégation du Conseil d'Etat, la cheffe du département des finances a mis la fondation au bénéfice d'une exonération sur le bénéfice et le capital, prévue par la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), d'une réduction de 70% des droits de succession afférents aux libéralités mobilières pour cause de mort qui lui étaient dévolues ; d'une exonération totale des droits d'enregistrement afférents à son capital de dotation et d'une réduction de 70% des droits d'enregistrement relatifs aux donations mobilières qui lui étaient faites à compter du 1er janvier 2005. La décision précisait que seule l'exonération fondée sur la LIPM pouvait faire l'objet d'une réclamation, les autres, prises par délégation du Conseil d'Etat, étaient définitives au sens des articles 6 alinéa 3 loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25) et 28 alinéa 3 loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30).

3. Le 28 novembre 2005, la CIG a demandé un complément d'exonération pour les droits d'enregistrement concernant l'impôt sur les donations et les droits de mutation concernant l'acquisition de la parcelle, avenue X_____, destinée à accueillir la nouvelle synagogue séfarade ainsi que l'exonération de l'impôt immobilier complémentaire sur l'immeuble qui abritera la synagogue.

4. Le 5 décembre 2005, par une décision annulant et remplaçant celle du 15 novembre 2005, la cheffe du département a exonéré la fondation sur le bénéfice et le capital tel que prévu par la LIPM ; a réduit de 70% les droits de succession afférents aux libéralités mobilières pour cause de mort qui lui étaient dévolues ; a exonéré la fondation des droits d'enregistrement afférents à son capital initial de dotation et l'a exemptée, pour une période de 5 ans, des droits d'enregistrement relatifs aux donations mobilières qui lui étaient faites. Cette décision reprenait intégralement les précisions relatives aux voies de droit figurant dans celle du 15 novembre 2005 et indiquait que l'exonération des droits d'enregistrement était fondée sur l'article 28 alinéa 1 lettre q) LDE s'agissant d'une institution d'utilité publique établie dans le canton et oeuvrant en règle générale en faveur de bénéficiaires de nationalité genevoise ou résidant dans le canton de Genève.

5. Le 18 janvier 2006, la fondation a sollicité du chef du département un arrêté spécial d'exonération en application de l'article 42 LDE.

Le 22 décembre 2005, elle avait fait, l'acquisition pour CHF 1'404'000.- de la parcelle n° _____, commune de Genève, section des Eaux-Vives, destinée à accueillir la nouvelle synagogue. La fondation intervenait donc pour les besoins du culte et pour son activité associative.

6. Par décision du 10 mai 2006, le chef du département a refusé l'octroi de l'exonération des droits d'enregistrement et des émoluments du registre foncier afférents à l'acquisition de la parcelle, au motif que la requérante ne figurait pas au nombre des institutions énumérées exhaustivement aux lettres a) à p) de l'article 28 de la LDE. La décision précisait qu'étant prise sur délégation du Conseil d'Etat, elle était définitive et ne pouvait faire l'objet d'un recours ordinaire au sens de l'article 59 lettre d de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) ; seule la voie du recours de droit public auprès du Tribunal fédéral était ouverte, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision.

7. Le 9 juin 2006, la fondation a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision du Conseiller d'Etat en charge du département des finances du 10 mai 2006 en concluant à son annulation et à ce que le tribunal dise que l'acquisition de la parcelle n° _____ intervenait en franchise de droits d'enregistrement, avec suite de frais et dépens.

a. Malgré les indications figurant sur la décision litigieuse, la compétence du Tribunal administratif était donnée par application de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 (LOJ - E 2 05) et de l'article 5 LPA qui faisait figurer le Conseil d'Etat et les départements parmi les autorités administratives dont les décisions pouvaient être soumises sur recours au Tribunal administratif.

Néanmoins, afin de sauvegarder ses droits, elle déposait simultanément un recours de droit public au Tribunal fédéral.

b. L'article 28 alinéa lettre a LDE mentionnait les "Eglises" comme étant des institutions exonérées de l'impôt sur les donations. La décision litigieuse indiquait à tort qu'elle n'était pas citée à l'article 28 lettres a) à p) LDE.

Le droit genevois, et singulièrement le droit fiscal genevois, attribuait à la notion d'"Eglise", une délimitation plus large qu'à celle d"Eglise reconnue" prévue dans la loi autorisant le Conseil d'Etat à percevoir pour les Eglises reconnues qui lui en font la demande, une contribution ecclésiastiques du 7 juillet 1945 (D 3 75). Ainsi, la CIG qui assurait le culte de rite ashkénaze bénéficiait de l'exonération fiscale fondée expressément sur l'article 28 alinéa 1 lettre a) LDE, selon la décision figurant au dossier. Le refus de mettre la fondation au bénéfice de

l'exonération constituait une inégalité de traitement inadmissible, par rapport aux autres communautés religieuses. La décision était également arbitraire.

c. Une interprétation conforme à la Constitution exigeait que la fondation soit reconnue comme "Eglise" au sens de la LDE et exonérée afin de ne pas violer la prohibition de subvention du culte prévue à l'article 164 de la Constitution de la République et canton de Genève du 24 mai 1947 (A 2 00) et la liberté de conscience et de croyance figurant à l'article 15 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

8. Par ordonnance du 14 juin 2006 rendue dans la cause 2P.157/2006, la IIe Cour de droit public du Tribunal fédéral, a suspendu la procédure fédérale jusqu'à droit connu sur le recours cantonal ; le Tribunal administratif a été invité à communiquer une copie de son arrêt.

9. Le 14 juillet 2006, l'administration fiscale cantonale a répondu pour le département en concluant principalement à l'irrecevabilité du recours et subsidiairement à l'octroi d'un délai pour compléter ses écritures si le Tribunal administratif devait juger le recours recevable.

La décision rendue par le Conseil d'Etat était définitive. Cela découlait d'une analyse systématique de la loi ainsi que de l'analyse historique.

L'article 28 alinéa 3 LDE précisait expressément que la décision du Conseil d'Etat, qui statuait sur chaque cas particulier qui lui était soumis, rendait une décision définitive. L'article 42 LDE faisant dépendre son application de la liste énumérée aux lettres a) à p) de l'article 28 LDE. La reconnaissance de la compétence du Tribunal administratif conduirait à ce que ce dernier se prononce sur une question que le législateur avait expressément et formellement entendu laisser à la seule compétence du Conseil d'Etat, à savoir, de désigner quels organismes et/ou associations entrent dans l'énumération de l'article 28 lettres a) à p) LDE, soit particulièrement quels organismes et/ou associations peuvent bénéficier de l'appellation d'"Eglises", au sens de la lettre a) de l'article 28 LDE.

En outre, le Conseil d'Etat avait considéré par arrêté du 5 décembre 2005 que la fondation bénéficiait d'une exemption des droits d'enregistrement sur la base de l'article 28 alinéa 1 lettre q) LDE, au motif qu'il s'agissait d'une institution d'utilité publique et non d'une église. Cet arrêté n'avait pas fait l'objet d'un recours de droit public.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif examine d'office sa compétence (ATA/316/2005 du 24 avril 2005).

2. Le Tribunal administratif est l'autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 56A al. 1 LOJ).

Le recours est ouvert contre les décisions du Conseil d'Etat ou des départements sauf exception prévue par la loi (art. 56A al. 2 LOJ et art. 4 et 5 LPA). Le recours n'est pas recevable contre les décisions que la loi déclare définitives ou non sujettes à recours (art. 59 let. d LPA).

La question litigieuse, en l'espèce, est de déterminer si la loi déclare définitives les décisions de refus d'exemption rendues par le chef du département sur délégation du Conseil d'Etat en matière de droits d'enregistrement dans les cas d'acquisition d'immeubles.

3. 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. Ce dernier consistant 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 LDE prévoit des cas d'exemption. Les donations faites aux institutions énumérées à l'article 28 alinéa 1 lettres a) à s) LDE sont exemptes de tous droits. Il s'agit par exemple des "Eglises, pour les besoins des cultes, si celles-ci exercent leur activité dans le canton de Genève" (lett. a) ; de l'Etat de Genève, ainsi que des établissements qui en dépendent (lett. b) et des "sociétés et institutions ayant la personnalité civile et leur siège dans le canton de Genève, qui exercent une activité d'utilité publique, culturelle ou de bienfaisance, dont les bénéficiaires, en règle générale, résident dans le canton de Genève ou sont de nationalité genevoise" (lett. q).

En revanche, seule une partie de ces institutions peuvent bénéficier d'une exemption des droits d'enregistrement lors d'une acquisition d'immeuble. Il s'agit uniquement des institutions visées à l'article 28 alinéa 1 lettres a) à p). En outre, la loi prévoit une deuxième condition afin d'être exemptée, à savoir que l'acquisition doit être faite dans un but d'utilité publique (art. 42 al. 1 LDE).

Il découle de ce qui précède, qu'en l'espèce, pour l'application de l'article 42 alinéa 1 LDE, le Conseil d'Etat, doit d'abord examiner si l'institution requérante peut être, comme elle l'affirme, qualifiée d'"Eglise" au sens de l'article 28 alinéa 1 lettre a).

c. Sur le plan procédural, la loi prévoit qu'en cas de demande d'exemption, le Conseil d'Etat constate, dans chaque cas, par un arrêté spécial, si l'acquisition a un but d'utilité publique et remplit les conditions exigées (art. 42 al. 2 LDE).

L'article 28 alinéa 3 LDE quant à lui prévoit que le Conseil d'Etat statue sur chaque cas particulier qui lui est soumis. Sa décision étant définitive.

Dès lors, si comme en l'espèce, la décision du Conseil d'Etat porte uniquement sur l'examen de l'une des conditions posée par l'article 42 LDE, à savoir, celle d'être ou non une institution figurant à l'article 28 alinéa 1 lettre a) à p) LDE, le renvoi de l'article 42 alinéa 1 ne peut se comprendre que comme incluant celui à la procédure prévue par l'article 28 LDE, c'est-à-dire aboutissant à une décision définitive. Cette interprétation est conforme à celle du Tribunal fédéral qui a déjà été amené à considérer qu'une décision de refus d'exonération, rendue sur la base de l'article 42 LDE en lien avec l'article 28 LDE, avait été rendue en dernière instance cantonale (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.202/2004 du 8 août 2005 consid. 1.3).

Au vu de ce qui précède, le recours déposé au Tribunal administratif est irrecevable.

4. De surcroît, le recours est également irrecevable pour un autre motif.

Dans sa décision du 5 décembre 2005, le Conseil d'Etat a mis la recourante au bénéfice d'une exonération des droits d'enregistrement sur la base de l'article 28 alinéa 1 lettre q LDE en la qualifiant d'institution d'utilité publique et non d'Eglise. Cette décision étant devenue définitive, c'est tardivement que la fondation recours contre cette qualification.

5. Vu l'issue du litige, il n'y a pas lieu d'octroyer un délai au département pour compléter ses écritures.

6. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

déclare irrecevable le recours interjeté le 9 juin 2006 par la Fondation M_____ contre la décision du département des finances du 10 mai 2006 ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'500.- ;

communique le présent arrêt à Me Xavier Oberson, avocat de la recourante, au département des finances ainsi qu'au Tribunal fédéral, pour information.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :