

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4034/2008-FIN

ATA/364/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 28 juillet 2009

1^{ère} section

dans la cause

I _____ S.A.

P _____ S.A.

R _____ S.A.

S _____ S.A.

représentées par Me Michel Lambelet, avocat

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Par acte notarié du 1^{er} février 2006, I_____ S.A., S_____ S.A., R_____ S.A. et P_____ S.A. (ci-après : les contribuables) ont constitué une cédula hypothécaire au porteur de CHF 16'000'000.- et ont augmenté une cédula hypothécaire au porteur de CHF 3'000'000.- à CHF 6'000'000.-.
2. La première grevait en deuxième rang la parcelle n° _____ de la commune de Chêne-Bougeries, alors que celle de CHF 6'000'000.- grevait en premier rang le terrain n° _____ de la même commune.
3. Ces cédulas étaient destinées à garantir un prêt consenti par le Crédit Suisse dans le cadre d'un projet de construction sur la parcelle n° _____.
4. Le 8 février 2006, le service de l'enregistrement de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a émis un bordereau de taxation concernant la création et l'augmentation des cédulas susmentionnées. Le montant total de l'impôt s'élevait à CHF 259'366,80.
5. Par courrier du 10 mars 2006, les contribuables ont élevé réclamation contre l'avis de taxation précité.

Les droits d'enregistrement de quelque CHF 260'000.- étaient exorbitants pour la simple inscription d'une augmentation de cédula hypothécaire et pour la création d'une nouvelle.

Ils correspondaient à une taxe et non pas à un impôt au sens strict. Ainsi, ce montant disproportionné violait le principe de l'équivalence qui impose que la taxe causale perçue corresponde aux avantages économiques ou juridiques objectifs dont le contribuable bénéficie.

Aux termes de l'art. 50 de la loi sur les droits d'enregistrement du 1^{er} janvier 1970 (LDE - D 3 30), une promesse de vente ainsi que les pactes d'emption étaient soumis à un droit de 1 ‰, alors que la simple inscription d'un gage immobilier impliquait un droit de 1,365 ‰ (0.65‰ + 110% de centimes additionnels) selon les art. 84 et 85 LDE, soit un coût supérieur de quelques 36%, nonobstant le fait que l'avantage retiré par le contribuable était nettement moins important que dans le cadre d'une promesse de vente.

De plus, l'art. 87 LDE exonérait de droits les titres fonciers régis par les art. 865 à 883 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), à savoir notamment les cédulas hypothécaires émises en série.

En dernier lieu, si l'on devait considérer ces droits d'enregistrement comme un impôt au sens strict, le principe de la généralité de l'imposition, duquel découlait l'interdiction de la discrimination fiscale, serait violé.

6. Par décision du 20 mars 2006, l'administration a rejeté la réclamation.

Les droits d'enregistrement constituaient un impôt au sens strict et non une taxe causale, car aucune contrepartie ou prestation n'était due par l'Etat en échange de l'impôt prélevé sur les opérations enregistrées. En effet, l'inscription d'un gage ne résultait pas de la taxation de l'opération enregistrée mais d'une réquisition au Registre Foncier.

L'art. 84 LDE prévoyait un taux proportionnel au montant des sommes figurant dans les actes. Il en résultait que l'argument tiré de la surimposition d'un petit groupe de contribuables n'était pas relevant, puisque l'imposition dépendait directement du montant des gages créés ou augmentés.

7. Le 20 avril 2006, les contribuables ont saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), remplacée depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative, d'un recours contre la décision sur réclamation du 20 mars 2006.

Elles reprenaient l'argumentation développée dans leur réclamation.

Elles remettaient en cause uniquement la nature des droits d'enregistrement relatifs à la création et à l'augmentation d'une cédula hypothécaire. Ces derniers correspondaient à une taxe causale. Le principe fondamental relatif à la taxe causale était celui de l'équivalence. Selon celui-ci, les droits payés devaient correspondre aux avantages économiques ou juridiques objectifs dont le contribuable bénéficie et à son intérêt à l'acte étatique. Le critère essentiel n'était pas l'importance des coûts du service étatique fourni, mais, du point de vue du contribuable, la valeur objective étatique particulière obtenue par l'Etat.

Ainsi, le montant des quelque CHF 260'000.- ne correspondait pas à l'avantage économique et juridique objectif qu'elles en tiraient.

Aux termes de l'art. 87 LDE, les titres régis par les art. 875 à 883 CC étaient exonérés du droit proportionnel d'enregistrement.

Dans l'hypothèse où la qualification juridique des droits d'enregistrement d'une cédula hypothécaire serait celle d'un impôt au sens strict, le principe de la généralité de l'imposition interdisait de taxer un petit groupe de contribuables par rapport à d'autres.

8. Dans sa réponse du 22 février 2007, l'administration a conclu au rejet du recours.

Tant à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral que de la doctrine, les droits d'enregistrement représentaient un impôt au sens strict et non une taxe causale.

De plus, l'argument tiré de la surimposition d'un petit groupe de contribuables tombait à faux dans la mesure où l'imposition dépendait directement du montant des gages créés ou augmentés.

Par conséquent, la taxation litigieuse était correcte et devait être confirmée.

9. Les contribuables ont répliqué par courrier daté du 27 avril 2007.

La réponse de l'administration démontrait une certaine confusion. Le recours déposé concernait uniquement la nature des droits d'enregistrements perçus dans le cadre de la création ou l'augmentation d'une cédule hypothécaire, et non pas l'institution des droits d'enregistrement en tant que telle. Toutefois, l'administration se référait, dans sa réponse du 22 février 2007, aux droits de mutation.

Aux termes de l'art. 132 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), la Confédération peut percevoir des droits de timbre sur les papiers valeurs, sur les quittances de primes d'assurance et sur d'autres titres concernant des opérations commerciales; les titres concernant les opérations immobilières hypothécaires sont exonérés du droit de timbre.

Selon l'art. 134 Cst., les objets que la législation soumet notamment aux droits de timbre ou qu'elle déclare exonérés ne peuvent être soumis par les cantons et les communes à un impôt du même genre.

L'art. 3 de la loi fédérale sur les droits de timbre du 27 juin 1973 (LT - RS 641.10) interdit aux cantons la perception de droits de timbre et d'enregistrement sur un document concernant le même rapport juridique qu'un document visé par la LT.

Par conséquent, les cantons ne pouvaient instaurer une législation concernant des droits de timbre.

10. En date du 7 juin 2007, l'administration a déposé sa duplique.

La réplique des contribuables n'amenait aucun élément nouveau pertinent.

Pour le surplus, l'administration persistait dans ses conclusions telles qu'énoncées dans sa réponse du 22 février 2007. Selon la LDE, les droits d'enregistrement sur les gages immobiliers constituaient un impôt sur les actes qui avaient pour but de garantir des créances et qui mobilisaient à cet effet la valeur du sol. La matière imposable était un droit réel limité, à savoir une hypothèque,

une cédule hypothécaire ou une lettre de rente. L'impôt était prélevé sans condition ni contre-prestation de l'Etat. Il s'agissait, donc, d'un impôt au sens strict et non d'une taxe causale.

11. Le 29 septembre 2008, la commission a rejeté le recours interjeté par les contribuables le 20 avril 2006.

Les droits d'enregistrement frappant la constitution de la cédule hypothécaire ou l'augmentation de son montant correspondaient à un impôt au sens strict, en ce sens que, dans le cas d'espèce, la contribution n'était pas due en contrepartie d'une prestation fournie par l'Etat aux contribuables, mais dépendait de la somme mentionnée sur la cédule hypothécaire. Les droits d'enregistrement étaient perçus exclusivement sur ce montant.

Pour le surplus, le canton de Genève était parfaitement compétent pour prélever les droits d'enregistrement prévus aux art. 84 et 85 LDE sur la constitution ou l'augmentation d'une cédule hypothécaire, puisque d'une part, l'art. 132 al. 1 Cst. fermait au législateur fédéral le domaine des transactions immobilières et que d'autre part, la force dérogatoire du droit fédéral (art. 49 al. 1 Cst.) impliquait que la législation fédérale l'emportât sur la réglementation cantonale.

12. En date du 10 novembre 2008, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre la décision de la commission rendue le 29 septembre 2008.

Elles ont persisté dans leur argumentation présentée devant la commission.

13. Dans sa réponse du 5 décembre 2008, l'administration a, de son côté également, persisté dans les arguments tels qu'ils découlent de ses précédentes écritures.

14. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. L'art. 1 LDE énonce que 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, dénommées dans la présente loi : "actes et opérations", soumises soit

obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement ; ils sont perçus par l'administration de l'enregistrement, des droits de succession et du timbre du canton de Genève (al. 1). L'enregistrement consiste à analyser et à mentionner dans un registre spécial tous actes et opérations soumis à cette formalité (al. 2) Au sens de la loi, l'expression "enregistré" ne vise que les opérations effectuées par l'administration mentionnée ci-dessus (al. 3).

En l'espèce, pour fixer le montant de ces droits, l'intimée s'est fondée sur les art. 84 et 85 LDE. Ces deux articles se trouvent dans le titre X de la LDE, intitulé : obligation de payer.

3. Il s'agit en l'occurrence d'analyser si les droits d'enregistrement perçus lors de la création et de l'augmentation du montant de cédulas hypothécaires constituent un impôt au sens strict, comme le soutient l'intimée ou une taxe causale, ce qu'allèguent les recourantes.
4. L'impôt s'inscrit dans la catégorie des contributions publiques, c'est-à-dire des prestations en argent prélevées par l'Etat ou par des autorités publiques par lui désignées et habilitées, en vertu de sa souveraineté territoriale sur des personnes et entités économiques soumises à cette souveraineté.

Traditionnellement, deux types de contributions publiques sont distingués : les impôts au sens large et les contributions ou les taxes causales.

a. L'impôt proprement dit est une contribution publique perçue sans condition et destinée à couvrir les besoins financiers généraux de la collectivité publique. Cela signifie qu'il n'est pas le corrélat d'une prestation ou d'un avantage particulier de la part de l'Etat. Sa perception ne suppose pas d'autre cause que l'assujettissement de l'individu à une souveraineté territoriale. Il s'agit donc d'une prestation qui a un caractère obligatoire, ce qui la différencie d'une contribution volontaire ou consentie ou de l'emprunt. Il s'agit d'une contribution prélevée sans rapport direct avec un service déterminé rendu par l'Etat ou la collectivité publique et qui ne suppose pas l'existence d'un acte punissable comme pour l'amende. Il s'agit enfin d'une prestation acquise à l'Etat à titre définitif et non pas remboursable comme l'emprunt (W. RYSER, B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, Berne 2002, p.3).

L'impôt constitue une prestation en argent prélevée de manière définitive selon des règles fixes par une collectivité publique, en vertu d'un rapport de puissance publique et sans contre-prestation, afin de couvrir des charges publiques (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 48).

b. Les contributions causales ou taxes causales sont, quant à elles, des contributions publiques perçues en échange d'un avantage ou d'une prestation

déterminée de l'Etat ou à l'occasion de la mise en œuvre d'un service de l'Etat. (W. RYSER, B. ROLLI, op. cit., p.4)

Elles constituent la contrepartie d'une prestation ou d'un avantage particulier, appréciable économiquement, accordées par l'Etat à un citoyen déterminé. Le versement du contribuable repose sur une contre-prestation étatique qui en est la cause (J.-M. RIVIER, op. cit., p. 49).

c. Aux termes de la jurisprudence, les impôts représentent la participation des citoyens aux charges de la collectivité; ils sont dus indépendamment de toute contre-prestation spécifique de la part de l'Etat. Les contributions causales, en revanche, constituent la contrepartie d'une prestation spéciale ou d'un avantage particulier appréciable économiquement accordé par l'Etat. Elles reposent ainsi sur une contre-prestation étatique qui en constitue la cause.

Les différents types de contributions causales ont en commun d'obéir au principe de l'équivalence - qui est l'expression du principe de la proportionnalité en matière de contributions publiques -, selon lequel le montant de la contribution exigée d'une personne déterminée doit être en rapport avec la valeur objective de la contre prestation fournie à celle-ci (rapport d'équivalence individuelle, ATF 135 I 130 consid. 2 et les références citées).

En l'espèce, les droits d'enregistrements frappant la constitution de la cédule hypothécaire ainsi que l'augmentation de son montant correspondent à un impôt, comme la relevé, à juste titre, l'autorité intimée.

En effet, la contribution due, dans le cas d'espèce, ne l'est pas en contrepartie d'une prestation accordée par l'Etat aux recourantes, mais dépend uniquement de la somme mentionnée sur les cédules hypothécaires, puisque c'est sur ces montants exclusivement que les droits d'enregistrement sont perçus (art. 84 et 85 LDE).

De plus, comme l'a relevé l'autorité intimée, l'inscription d'un gage ne résulte pas de la taxation de l'opération enregistrée, mais d'une réquisition au Registre foncier.

Par conséquent, l'art. 84 LDE prévoyant un taux proportionnel au montant des sommes figurant dans l'acte, l'argument tiré de la surimposition d'un petit groupe de contribuables tombe à faux, dans la mesure où l'imposition dépend directement du montant des gages créés ou augmentés.

5. Les recourantes allèguent que si la qualification juridique retenue des droits d'enregistrement perçus en vertu de l'augmentation du montant d'une cédule hypothécaire ou de sa création était celle de l'impôt, le canton de Genève ne serait pas compétent, car cet impôt constituerait un droit de timbre que seule la Confédération serait à même de percevoir.

a. La souveraineté fiscale est le pouvoir que possède une collectivité publique de prélever des impôts. Cette compétence appartient à la Confédération et aux cantons, qui peuvent la déléguer en partie tout ou moins aux collectivités publiques qui leurs sont subordonnées.

La présence de deux entités distinctes et superposées rend nécessaire une répartition des compétences. Cette répartition a été consacrée par l'art. 3 Cst., aux termes duquel les cantons sont souverains tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Cst. (O. THOMAS, Les droits de mutation, étude des législations cantonales, Zürich 1991, p. 29.).

b. L'art. 132 al. 1 Cst., relatif à la perception du droit de timbre, énonce que la Confédération peut percevoir un tel droit sur les papiers-valeurs, sur les quittances de primes d'assurance et sur d'autres titres concernant des opérations commerciales; les titres concernant des opérations immobilières et hypothécaires sont exonérés du droit de timbre.

L'art. 134 Cst. précise, quant à lui, que les objets que la législation fédérale soumet à la taxe sur la valeur ajoutée, à des impôts à la consommation spéciaux, au droit de timbre ou à l'impôt anticipé ou qu'elle déclare exonérés ne peuvent être soumis par les cantons et les communes à un impôt du même genre.

L'expression "droit de timbre" peut prêter à confusion. En effet, les droits de timbre ne frappent pas des timbres, ni même des documents, mais trois types de transactions définies dans la loi (émission, négociation de titres et paiement de primes).

La Cst. limite donc à la Confédération le droit d'imposer des droits de timbre sur des titres "concernant des opérations commerciales" en précisant que les titres concernant des opérations immobilières et hypothécaires sont exonérés du droit de timbre (art. 132 al. 1 Cst.). D'emblée, cette règle interdit à la Confédération de percevoir des droits de timbre sur les documents administratifs ou judiciaires, qui restent dans la compétence des cantons. De même l'imposition indirecte cantonale sur les immeubles appartient aux cantons. (X. OBERSON, P. HINNY, Commentaire de la loi fédérale sur les droits de timbre, 2006, p. 20 n. 31).

Il résulte de ce qui précède que l'argumentation des recourantes ne peut être suivie et le canton de Genève est parfaitement compétent pour prélever les droits d'enregistrement prévus aux art. 84 et 85 LDE sur la constitution ou l'augmentation d'une cédule hypothécaire.

6. Mal fondé, le recours sera rejeté et la décision de la commission du 29 septembre 2008, confirmée.

7. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourantes prises conjointement et solidairement qui succombent (art. 87 LAP).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 novembre 2008 par I_____ S.A., P_____ S.A., R_____ S.A. et S_____ S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 29 septembre 2008 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourantes conjointement et solidairement un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux art. 82 et suivants 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 Me Michel Lambelet, avocat des recourantes, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :