

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/840/2014-ICC

ATA/1283/2015

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 1<sup>er</sup> décembre 2015**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**A** \_\_\_\_\_

représenté par Me Frédéric Neukomm, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
10 novembre 2014 (JTAPI/1252/2014)**

---

## EN FAIT

1. A\_\_\_\_\_ est un établissement public autonome. Il a son siège à Genève depuis 1948, et dispose de la personnalité juridique.
2. Le 29 mai 2013, la Confédération a vendu à A\_\_\_\_\_ la parcelle n° 1\_\_\_\_\_ de la commune cadastrale de B\_\_\_\_\_ pour le prix de CHF 60'080'000.-, l'acquéreur reprenant tous les contrats de mandat, pour un montant total d'honoraires de CHF 12'500'000.-. L'immeuble sis sur la parcelle abrite également C\_\_\_\_\_. Son acquisition par A\_\_\_\_\_ était destinée à la rénovation et à l'agrandissement de l'immeuble.
3. Auparavant, soit le 31 octobre 2012, le notaire chargé d'instrumenter la vente (ci-après : le notaire) a écrit à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), en lui demandant de bien vouloir lui confirmer que A\_\_\_\_\_ n'était pas assujetti à la perception des droits d'enregistrement.
4. Le 22 novembre 2012, sous la plume du chef du service des successions et de l'enregistrement, l'AFC-GE a répondu au notaire : « En principe cette opération sera exonérée des droits de vente conformément aux art. 28 et 42 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30). Nous vous rendons toutefois attentif aux alinéas 2 et 3 de l'art. 42 qui précisent les conditions de l'exonération ».
5. Le 7 juin 2013, l'AFC-GE a émis un avis de taxation imposant l'opération à hauteur de CHF 2'177'404.20.
6. Le 12 juillet 2013, le notaire a écrit au Conseil d'État. Il s'est référé aux courriers échangés les 31 octobre et 22 novembre 2012 avec l'AFC-GE. Dès lors que A\_\_\_\_\_ était une fondation (sic) d'utilité publique, il y avait lieu de constater qu'il était exonéré des droits d'enregistrement conformément aux art. 28 et 42 LDE.
7. Le 30 septembre 2013, A\_\_\_\_\_ a rempli un questionnaire en matière d'exonération des droits d'enregistrement. À la question : « L'institution est-elle au bénéfice d'une exonération fiscale en vigueur des impôts sur le bénéfice et sur le capital de l'AFC-GE ? », il était répondu : « Exonération fiscale [...] ».
8. Le 8 novembre 2013, l'AFC-GE a refusé de donner une suite favorable à la demande d'exonération du 12 juillet 2013. Elle agissait au nom du département des finances, compétent sur la base d'une délégation pour se prononcer sur l'exonération des droits d'enregistrement ; l'exonération des émoluments du registre foncier (ci-après : RF) ressortissait en revanche à la compétence de ce dernier.

Selon l'art. 42 al. 1 LDE, seules les institutions énumérées exhaustivement à l'art. 28 LDE pouvaient être exonérées des droits d'enregistrement lors d'acquisitions faites dans un but de service public, d'utilité publique ou culturel.

L'exonération d'impôts fonciers, en particulier d'impôts immobiliers sur la valeur brute de l'immeuble et de droits de mutation, n'était pas prévue [...].

L'avis de taxation était joint à la décision.

9. Le 6 décembre 2013, A\_\_\_\_\_ a formé réclamation contre la décision précitée.

Elle était une personne morale sise en Suisse et exonérée de l'impôt sur le bénéficiaire et le capital en raison de son but de service public et d'utilité publique. En outre, l'immeuble acquis serait durablement affecté au but de service public pour lequel A\_\_\_\_\_ avait été institué, de sorte que les conditions des art. 28 al. 1 et 42 al. 1 LDE ouvrant le droit à l'exonération des droits d'enregistrement étaient remplies en l'espèce.

Au surplus, à titre subsidiaire, les charges immobilières de CHF 12'500'000.- devaient être imposées au taux de 1 % et non à celui de 3 %.

10. Par décision du 10 février 2014, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation.

Il pouvait être compris du courrier de réclamation que A\_\_\_\_\_ renonçait à demander son exonération [...].

L'exonération ne pouvait être accordée sur la base des art. 28 et 42 LDE, tous deux en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009. Il fallait mettre ces dispositions en parallèle avec les art. 23 al. 1 let. a, b, c et f de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), 56 let. a, b, c et g de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ou 9 let. a, b, c et f de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15). [...]. La question de savoir si l'acquisition avait été effectuée dans un but d'utilité publique pouvait dès lors être laissée ouverte.

En revanche, après examen des documents relatifs aux travaux d'extension du centre administratif projeté, l'AFC-GE acceptait d'appliquer le tarif relatif aux contrats d'entreprise et contrats analogues aux charges immobilières s'élevant à CHF 12'500'000.-. Un avis rectificatif de taxation était dès lors émis, qui ramenait le montant de l'impôt dû à CHF 1'848'654.20.

11. Le 12 mars 2014, A\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur

réclamation précitée, concluant principalement à la constatation de la nullité de la décision et au renvoi de la cause au Conseil d'État pour nouvelle décision.

12. Par jugement du 10 novembre 2014, le TAPI a rejeté le recours.

La LDE prévoyait certes que le Conseil d'État devait statuer par arrêté, dans chaque cas, afin de déterminer si l'acquisition poursuivait un but d'utilité publique. Par arrêté du 16 mars 2009, publié dans la Feuille d'avis officielle de la République et canton de Genève (ci-après : FAO), il avait délégué cette compétence au département des finances. L'AFC-GE était dès lors compétente pour rendre la décision litigieuse.

Il ne pouvait être retenu que, par les termes de sa lettre du 22 novembre 2012, l'AFC-GE se soit engagée inconditionnellement à accorder l'exonération des droits d'enregistrement. De plus, A\_\_\_\_\_ n'alléguait ni ne démontrait s'être fondé sur ce renseignement pour procéder à l'acquisition de la parcelle. Le principe de la protection de la bonne foi n'était dès lors pas violé.

[...].

Quant à l'art. 42 LDE, il limitait l'exonération aux établissements et institutions énumérés à l'art. 28 LDE, dont A\_\_\_\_\_ ne faisait pas partie. Dans la mesure où A\_\_\_\_\_ était déclaré indépendant par la législation fédérale, il ne pouvait être considéré comme une entité appartenant à la Confédération, au canton, aux communes ou à leurs établissements.

13. Par acte posté le 19 décembre 2014, A\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant principalement à son annulation, à l'annulation et à la réformation de la décision sur réclamation, en ce sens que A\_\_\_\_\_ était exonéré des droits d'enregistrement par rapport à la vente immobilière intervenue le 29 mai 2013, et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

L'AFC-GE avait donné une assurance d'exonération au fonds : elle avait utilisé le futur simple, temps péremptoire, et n'attirait l'attention du contribuable que sur les al. 2 et 3 de l'art. 42 LDE, non sur les art. 28 et 42 al. 1 LDE. Les cinq conditions d'application du principe de la bonne foi étaient remplies ; en particulier, si un montant d'impôt de CHF 1'848'654.20 avait été prévisible, cela n'aurait pas manqué d'influencer les négociations sur le prix de vente, si bien que c'était en se fondant sur l'assurance reçue que A\_\_\_\_\_ avait procédé aux négociations et à l'achat de la parcelle.

La jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en 2004 n'était plus applicable, car l'art. 28 LDE avait changé entretemps, et A\_\_\_\_\_ remplissait les conditions d'exonération prévues par cette disposition légale, car il remplissait une mission

d'utilité et de service publics. De plus, dans sa nouvelle teneur, l'art. 28 LDE exonérait des impôts indirects toutes les entités exonérées des impôts directs [...].

Les travaux préparatoires de la nouvelle teneur de l'art. 28 LDE n'étaient d'aucun secours pour justifier une limitation de son champ d'application, car ils ne décrivaient aucune des entités concrètement exonérées. Enfin, A\_\_\_\_\_ n'était pas assimilable à une caisse de compensation. Même si le législateur genevois n'avait pas rédigé l'art. 28 LDE de manière à couvrir indubitablement A\_\_\_\_\_, il ne faisait guère de doute que son intention était bien de mettre ce type d'entités au bénéfice d'une exonération.

14. Le 6 mars 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle n'avait pas donné d'assurance à A\_\_\_\_\_, ne certifiant pas que l'opération serait exonérée de droits. A\_\_\_\_\_ et son mandataire n'avaient en 2012 pas donné le détail de l'opération, et il était évident qu'il ne s'attendait pas à ce que l'AFC-GE accorde l'exonération sans examiner la demande. Le mandataire de A\_\_\_\_\_, en tant que notaire, savait du reste que c'était à l'époque le secteur des exonérations de l'AFC-GE, et non le service de l'enregistrement, qui était compétent.

De plus, A\_\_\_\_\_ n'avait pas démontré avoir conclu l'achat en se fiant aux indications de l'administration. Au contraire, il indiquait dans son acte de recours que sans l'acquisition de l'immeuble par ses soins, B\_\_\_\_\_ n'aurait pas pu procéder au cours des dix années suivantes à la rénovation et à l'agrandissement de l'immeuble.

Quant à l'exonération proprement dite, elle ne pouvait être accordée sur la base des art. 42 al. 1 et 28 LDE, pour des motifs identiques à ceux retenus par le TAPI dans son jugement. [...].

15. Le 13 mars 2015, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 1<sup>er</sup> mai 2015 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
16. Le 30 avril 2015, A\_\_\_\_\_ a persisté dans ses conclusions.
17. L'AFC-GE ne s'est quant à elle pas manifestée.

## **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).

2. Le recourant n'invoque plus devant la chambre de céans l'incompétence de l'AFC-GE pour adopter la décision litigieuse de refus d'exemption, si bien que cette question ne sera pas examinée plus avant dans le présent arrêt.
3. La juridiction administrative applique le droit d'office et ne peut aller au-delà des conclusions des parties, sans pour autant être liée par les motifs invoqués (art. 69 al. 1 LPA).
4.
  - a. En droit fiscal, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_999/2014 du 15 janvier 2015 consid. 3 ; 2C\_416/2013 du 5 novembre 2014 consid. 5.1 = RDAF 2014 II 40 ; ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).
  - b. S'agissant de droits dus sur la vente d'un bien-fonds, la loi applicable est la LDE, qui préexistait à l'opération litigieuse.
5. Cette loi a toutefois changé en partie de teneur au cours des dix dernières années.
  - a. Jusqu'au 31 décembre 2008, l'art. 28 aLDE exemptait de tous droits les donations faites à un certain nombre d'institutions expressément nommées (art. 28 al. 1 let. a à p aLDE), au nombre desquelles ne figuraient ni le recourant ni la Confédération ou ses établissements, ainsi qu'aux sociétés et institutions ayant la personnalité civile et leur siège dans le canton de Genève, qui exerçaient une activité d'utilité publique, culturelle ou de bienfaisance, et dont les bénéficiaires, en règle générale, résidaient dans le canton de Genève ou étaient de nationalité genevoise (art. 28 al. 1 let. q aLDE). Étaient également exemptées certaines entités n'ayant pas leur siège dans le canton de Genève (art. 28 al. 1 let. r et s aLDE).
  - b. L'art. 42 al. 1 aLDE prévoyait quant à lui que les acquisitions d'immeubles faites dans un but d'utilité publique par les communes ou les institutions énumérées à l'art. 28, al. 1, let. a à p aLDE étaient exemptées des droits prévus au présent titre. Le Conseil d'État constatait, dans chaque cas, par un arrêté spécial, si l'acquisition avait un but d'utilité publique et remplissait les conditions exigées (art. 42 al. 2 aLDE).
  - c. Sous l'empire de ces anciennes teneurs, le Tribunal fédéral a publié un arrêt concernant la caisse nationale suisse en cas d'accidents (ci-après : CNA), que l'AFC-GE avait considérée comme non exonérée des droits de mutation (ATF 131 I 394, cité par le TAPI par son numéro de cause 2P.202/2004). Selon le Tribunal fédéral, l'art. 80 al. 1 LPGA exemptait les assureurs sociaux des impôts directs ; or les droits de mutation genevois constituaient des impôts indirects, qui n'entraient donc pas dans le champ d'application de la disposition précitée (ATF 131 I 394 consid. 3.4). De plus, les art. 28 et 42 aLDE ne consacraient ni

inégalité de traitement ni arbitraire en exonérant des droits de mutation que les corporations, établissements et institutions qui exerçaient une activité d'utilité publique ou d'intérêt général en principe en relation avec le canton de Genève, ce que n'était pas la CNA qui avait une vocation commerciale (ATF 131 I 394 consid. 4.3).

6. Les art. 28 et 42 LDE ont reçu une nouvelle teneur, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2009, par le biais de la loi 9'863.

a. Désormais, sont exemptes de tous droits les donations à des personnes morales ayant leur siège en Suisse, qui sont exonérées des impôts sur le bénéfice et sur le capital, en raison de leur but de service public, d'utilité publique, culturel, ou à la Confédération, aux cantons, aux communes et à leurs établissements (art. 28 al. 1 LDE) ; le Conseil d'État peut en outre exempter partiellement ou totalement des droits les donations faites à des personnes morales qui ont leur siège à l'étranger, lorsqu'elles poursuivent un but de service public ou d'utilité publique (art. 28 al. 2 1<sup>ère</sup> phr. LDE).

b. S'agissant plus spécifiquement des droits de mutation, les acquisitions d'immeubles faites dans un but d'utilité publique ou culturel par les entités visées à l'art. 28 LDE sont exemptées desdits droits (art. 42 al. 1 LDE). L'entité bénéficiaire de l'exonération doit, dans tous les cas, deux ans au maximum après l'enregistrement de l'acte d'acquisition, ou l'achèvement des travaux en cas de construction, remettre à l'administration la preuve de l'affectation de l'immeuble à un but d'utilité publique ou culturel ; elle doit, en outre, dès ce moment, affecter l'immeuble à un but d'utilité publique ou culturel pendant une période continue de trois ans ; à défaut, le droit d'enregistrement est dû ; toutefois, le droit d'enregistrement demeure exonéré dans la mesure où l'entité vend l'immeuble avant l'expiration de la période de trois ans et affecte, dans un délai raisonnable, le produit de la vente à l'acquisition d'un immeuble affecté à un but d'utilité publique ou culturel (art. 42 al. 2 LDE).

c. L'exposé des motifs du projet de loi (ci-après : PL) 9'863 précisait ce qui suit : « Le présent projet de loi vise un double objectif. Premièrement, il entend adapter le droit fiscal cantonal des fondations aux nouvelles exigences du droit fédéral. Deuxièmement, il vise 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 tient 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 » (MGC 2005-2006/X A 8334).

S'agissant des droits de mutation, il précisait en outre que « le système actuel exonère du droit de mutation les institutions mentionnées à l'art. 28, al. 1,

let. a à p (Églises, Croix-Rouge, etc.), mais pas les autres institutions poursuivant un but d'utilité publique. Cette inégalité de traitement n'a pas de raison d'être, d'autant plus que le présent projet prévoit de mettre sur pied d'égalité les différentes institutions poursuivant un but d'utilité publique ou de service public. En conséquence, il convient d'élargir le champ d'application de cette disposition » (MGC 2005-2006/X A 8346 s.).

Les travaux préparatoires ne donnent en revanche aucun indice à propos de la portée de l'introduction dans la LDE et la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25) de l'exonération des entités publiques fédérales (« la Confédération et ses établissements »).

7. a. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1 ; 138 III 166 consid. 3.2 ; 136 III 283 consid. 2.3.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2 ; 137 III 344 consid. 5.1 ; ATA/765/2014 du 30 septembre 2014 consid. 3a).
- b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, 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'en 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).
8. Le principe de la primauté du droit fédéral, consacré par l'art. 49 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), selon lequel le droit fédéral prime le droit cantonal qui lui est contraire, fait obstacle à l'adoption ou à l'application de règles cantonales qui éludent des prescriptions de droit fédéral ou qui en contredisent le sens ou l'esprit, notamment par leur but ou par les moyens qu'elles mettent en œuvre, ou qui empiètent sur des matières que le législateur fédéral a réglementées de façon exhaustive. Il s'oppose ainsi à ce que les cantons légifèrent dans les matières exhaustivement réglementées par le droit fédéral. Dans les autres domaines, les cantons peuvent édicter des règles de droit, pour autant qu'elles ne violent ni le sens ni l'esprit du

---

droit fédéral et n'en compromettent pas la réalisation (ATF 138 I 468 consid. 2.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 4C\_1/2013 du 25 juin 2013 consid. 4.1.2).

9. Aux termes de l'art. 3 Cst., les cantons sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Cst. et exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération. Les cantons définissent les tâches qu'ils accomplissent dans le cadre de leurs compétences (art. 43 Cst.) et disposent, de même que lors de la mise en œuvre du droit fédéral (art. 46 al. 1 Cst.), d'une autonomie financière, conformément à l'art. 47 al. 2 Cst., comprenant la compétence de prélever des impôts, dans le respect de l'art. 129 Cst. Les cantons disposent en principe d'une autonomie étendue dans le choix et l'aménagement de leur système fiscal, dans le respect du droit supérieur, le législateur fédéral ayant harmonisé l'imposition du revenu et de la fortune des personnes physiques (ATF 133 I 206 consid. 5 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. 1, 3<sup>ème</sup> éd., 2013, n. 1237).
10. a. Selon l'art. 64d de la loi sur l'organisation du gouvernement et de l'administration, du 21 mars 1997 (LOGA – RS 172.010), qui reprend à peu de chose près l'art. 10 al. 1 de l'ancienne loi sur les garanties politiques et de police en faveur de la Confédération du 26 mars 1934 (aLGar) dans sa teneur postérieure au 1<sup>er</sup> janvier 1978, la Confédération ainsi que ses établissements, entreprises et fondations non autonomes sont exempts de tout impôt cantonal ou communal, à l'exception des immeubles qui ne sont pas directement affectés à des fins publiques. Comme l'indique clairement la version allemande du texte légal (« Die Eidgenossenschaft sowie ihre Anstalten, Betriebe und unselbstständigen Stiftungen »), le terme « non autonomes » ne vise que les fondations. Les établissements autonomes disposant de la personnalité juridique sont inclus dans l'exonération (Peter LOCHER, Zur Auslegung der Steuerbefreiungsnorm von GarG 10 : ist der zweite Halbsatz von GarG 10 Abs. 1 weiterhin restriktiv zu interpretieren ?, in Festschrift 100 Jahre Verband bernischer Notare, 2003, 559-589, p. 581 ; Reto KUSTER, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zweck, 1998, p. 133 ; voir aussi l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.154/2005 du 14 février 2006, à propos de la Poste). Cette dernière vise aussi bien les impôts directs qu'indirects, et comprend aussi les droits de mutation (ATF 111 Ib 6 consid. 4c).

La LOGA est conçue à cet égard comme une loi générale. Elle cède le pas à d'éventuelles réglementations spéciales comprises dans d'autres lois fédérales (Thomas SÄGESSER, Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz RVOG, 2007, n. 2 ad art. 62d LOGA).

[...].

[...], A\_\_\_\_\_ est exonéré de l'impôt [...] ; la perception d'impôts sur la fortune pour ce qui est des immeubles n'ayant aucun rapport nécessaire et direct

avec l'activité administrative de A\_\_\_\_\_ est réservée. A\_\_\_\_\_ est un établissement public autonome, qui dispose de la personnalité juridique (Message AVS, FF 1946 II 502 ; Gustavo SCARTAZZINI/Marc HÜRZELER, Bundessozialversicherungsrecht, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, § 12 n. 16 ; Michel VALTERIO, Droit de l'assurance-vieillesse et survivants [AVS] et de l'assurance-invalidité [AI], 2011, n. 2685 ; Patrick SUTTER, Haftungsfragen rund um den Ausgleichsfonds der AHV, PJA 2009 1222-1232, p. 1223 ; Helen MONIOUDIS, Die Organisation ausgewählter Sozialversicherungszweige und die rechtliche Stellung der Sozialversicherungsträger, 2003, p. 87). La personnalité juridique propre de A\_\_\_\_\_ est d'ailleurs confirmée par l'opération de vente litigieuse, dès lors que la vente immobilière est un contrat synallagmatique – supposant donc deux sujets de droit distincts – et que tant la Confédération, qui a vendu le bien, que le canton, qui ne prétend pas que la vente serait nulle, n'ont pu que partir de l'idée d'une personnalité juridique indépendante du recourant.

[...].

11. a. Dans le système des impôts directs – non directement en cause dans la présente affaire, qui concerne l'impôt indirect que sont les droits de mutation –, les lois fédérales et genevoises applicables aux personnes morales prévoient également l'exonération de « la Confédération et ses établissements » (art. 56 let. a LIFD ; art. 23 al. 1 let. a LHID ; art. 9 al. 1 let. a LIPM, ces deux dernières lois précisant que l'exonération est prévue « dans les limites fixées par la législation fédérale »).
- b. Dans ces diverses lois, les établissements autonomes avec personnalité juridique propre sont aussi couverts par l'exonération accordée à la Confédération (pour la LIFD : Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], LIFD – Commentaire romand, 2008, n. 1 et 6 ad art. 56 LIFD ; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, tome II, 2004, n. 20 ad art. 56 LIFD ; Reto KUSTER, op. cit., p. 132 ; pour la LHID : Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2<sup>ème</sup> éd., 2001, n. 4 ad art. 23 LHID ; la LIPM a repris la LHID en matière d'exonération, comme le démontre l'identité des formulations et comme le rappellent les travaux préparatoires, MGC 1994 34/IV 3851).

Le Tribunal fédéral a par ailleurs précisé que la notion d'établissement au sens de l'art. 56 LIFD se recoupe avec celle d'établissement de droit public communément admise en droit administratif, et recouvre toute institution régie par le droit public, créée et surveillée par l'État ou une autre corporation de droit public, dotée de moyens financiers et de personnel et destinée à l'accomplissement durable de tâches de droit public (ATF 127 II 113 consid. 5b).

12. En l'espèce, si l'on résume les exigences du droit fédéral en matière d'exonération, l'art. 62d LOGA cède le pas à la réglementation spéciale [...]. Or à

teneur de la jurisprudence fédérale, les droits de mutation n'entrent pas dans le champ d'application de cette disposition. Le recourant n'en est donc pas exonéré de par le droit fédéral.

Toutefois, le législateur cantonal – souverain en l'espèce dans la mesure où il respecte le partage des compétences avec la Confédération – a introduit à l'art. 28 al. 1 LDE l'exonération pour la Confédération et ses établissements, qui n'était pas expressément prévue auparavant et découlait alors exclusivement du droit fédéral. Or cette notion est identique tant dans le cadre de l'art. 62d LOGA (et de l'art. 10 aLGar) que des différentes lois fiscales fédérales et cantonales, où elle inclut les établissements publics autonomes de la Confédération avec personnalité juridique. Dans la mesure où le texte légal – contrairement à la LHID et à la LIPM pour les impôts directs – ne réserve aucunement d'éventuelles limites fixées par le droit fédéral (comme l'a fait par exemple le législateur vaudois, art. 3 al. 1 let. a de la loi concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 27 février 1963 - LMSD - RS/VD 648.11), et où les travaux préparatoires ne permettent pas de penser que le législateur cantonal ait voulu adopter une définition sui generis de l'établissement fédéral, on doit retenir que les établissements publics autonomes de la Confédération avec personnalité juridique propre font partie des entités exonérées par l'art. 28 al. 1 LDE. Le recourant étant un tel établissement, il est bien « une entité visée à l'art. 28 LDE » selon l'art. 42 al. 1 LDE.

La chambre de céans appliquant le droit d'office, le fait que le recourant ait invoqué uniquement son appartenance à la catégorie des personnes morales à but de service public ou d'utilité publique n'est pas pertinent, et il est également inutile d'examiner si cette deuxième hypothèse d'exonération est en l'occurrence donnée.

13. Reste à examiner en revanche la seconde condition cumulative posée par l'art. 42 al. 1 LDE, à savoir que l'acquisition de l'immeuble en cause ait été faite « dans un but d'utilité publique ». Là encore, il convient d'interpréter ce vocable, qui n'apparaît pas univoque.
14. a. La notion d'utilité publique en relation avec l'exonération des personnes morales est bien connue en droit fiscal. Selon le Tribunal fédéral, une personne morale poursuit des buts de pure utilité publique lorsqu'elle fournit des prestations de manière désintéressée, dans l'intérêt général, en faveur d'un cercle en principe illimité de destinataires ; elle poursuit des buts de service public si elle accomplit des tâches étroitement liées aux tâches étatiques (ATF 127 II 113 consid. 6b, à propos de l'art. 56 let. g LIFD). Les personnes morales poursuivant des buts d'utilité publique déploient avant tout des activités de type caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel (circulaire n° 12 du 8 juillet 1994 de l'administration fédérale des contributions, II.3.a ; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, tome II, 2004, n. 85 ad art. 56 LIFD). La notion d'utilité publique est ainsi développée essentiellement sinon uniquement par rapport à des

personnes morales de droit privé (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 53 ad art. 56 LIFD ; les personnes morales de droit public étant visées par les art. 56 let. a à c, e et f LIFD et 23 al. 1 let. a à e LHID).

b. Il ne fait aucun doute que la notion d'utilité publique est utilisée dans le sens qui précède à l'art. 28 al. 1 LDE, lorsqu'il est question des personnes morales exonérées des impôts sur le bénéfice et sur le capital en raison de leur but de service public, d'utilité publique, ou culturel. En revanche, bien que la formulation soit consacrée depuis longtemps (l'art. 42 LDE a repris la teneur de l'art. 127 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05 : MGC 1965 7/II 902), le but d'utilité publique, lorsqu'il s'applique à un autre type de personne morale et en particulier aux collectivités publiques et à leurs établissements, ne peut être compris que comme un plus général « but public » (cf. la formulation choisie par le législateur bâlois : « zu öffentlichen, gemeinnützigen oder wohltätigen Zwecke », art. 6 al. 1 let. b de la Handänderungssteuergesetz du 26 juin 1996, RS/BS 650.100), c'est-à-dire que l'immeuble doit être affecté à une tâche publique, ou rejoindre le domaine public. L'AFC-GE, dans sa décision de refus d'exonération du 8 novembre 2013, a du reste interprété de manière large le « but d'utilité publique » de l'art. 42 LDE, en parlant d'une acquisition d'immeuble « dans un but de service public, d'utilité publique ou culturel ».

15. En l'espèce, l'immeuble est toujours affecté à une tâche publique, à savoir l'exploitation de C\_\_\_\_\_, qui est un service de cette dernière. L'achat de l'immeuble a permis d'anticiper sa rénovation et a donc poursuivi un but public, à savoir le maintien de C\_\_\_\_\_ en ses locaux.

Dès lors, les deux conditions de l'art. 42 al. 1 LDE sont remplies, si bien que le recourant devait être exonéré des droits de mutation.

16. Le recours sera donc admis, sans qu'il y ait besoin d'examiner plus avant les autres griefs développés par le recourant. Le jugement entrepris sera annulé, de même que la décision sur réclamation du 10 février 2014, et la cause sera renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelle décision sur la question de l'exonération dans le sens des considérants.

17. Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée au fonds, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 19 décembre 2014 par A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 novembre 2014 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 novembre 2014 et la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 8 novembre 2013 ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale dans le sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à A\_\_\_\_\_ une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État 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 Me Frédéric Neukomm, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, M. Verniory, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :