

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/840/2014 ICC

JTAPI/1252/2014

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 10 novembre 2014

dans la cause

A_____, représentée par Me Antonia MOTTIRONI et Me Frédéric NEUKOMM,
avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(Droits d'enregistrement)

EN FAIT

1. A_____ (ci-après: le contribuable ou le recourant), sis à Genève, est un établissement public autonome disposant de la personnalité juridique.
2. Le 31 octobre 2012, le contribuable, sous la plume de son notaire, a informé le Service de l'enregistrement de l'Administration fiscale cantonale (ci-après: l'AFC) qu'il allait acquérir la parcelle n° 1_____ sise sur la commune de B_____ (appartenant à la Confédération Suisse), en lui demandant de lui confirmer qu'il n'était pas assujéti à la perception des droits d'enregistrement.
3. Le 22 novembre 2012, l'AFC a répondu que cette opération serait "en principe" exonérée des droits de vente, conformément aux art. 28 et 42 de la loi genevoise sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 330), rendant "attentif" le contribuable sur les conditions posées par l'art. 42 al. 2 et 3 LDE.
4. Par acte notarié du 29 mai 2013, le contribuable a acquis la parcelle précitée, au prix de CHF 60'080'000.-, reprenant par la même occasion les charges immobilières y relatives s'élevant à CHF 12'500'000.-.
5. Le 12 juillet 2013, le contribuable, toujours sous la plume de son notaire, a demandé au Conseil d'État de constater l'exonération des droits d'enregistrement et des émoluments du Registre foncier relatifs à l'acquisition de cette parcelle.
6. Le 15 juillet 2013, le Service administratif du Conseil d'État a informé le contribuable que sa demande avait été transmise au Département des finances, pour raison de compétence et afin que celui-ci puisse lui répondre directement.
7. Le 25 juillet 2013, le notaire du contribuable a renvoyé la requête du 12 juillet 2013 à l'AFC et à l'Office du Registre foncier.
8. Le 30 août 2013, l'AFC a demandé au contribuable de lui fournir l'acte notarié (du 29 mai 2013) et de remplir un questionnaire relatif à sa demande d'exonération.
9. Dans le questionnaire précité, remis à l'AFC le 3 octobre 2013, le contribuable a indiqué que l'acquisition concernée avait pour but d'"assurer la rénovation et l'agrandissement du bâtiment de la Centrale de C_____ faisant partie du département fédéral des finances".
10. Par lettre recommandée du 8 novembre 2013, l'AFC a informé le contribuable qu'en application des art. 28 et 42 al. 1 LDE et 80 de la loi fédérale sur la partie générale des assurances sociales du 6 octobre 2000 (LPGA - RS 830.1), ainsi que de la jurisprudence fédérale, il n'était pas possible de donner une suite favorable à

sa demande d'exonération et, par conséquent, lui a notifié un bordereau de droits d'enregistrement de CHF 2'177'400.-.

11. Le 6 décembre 2013, le contribuable a formé réclamation contre ce bordereau, concluant à son annulation et à l'exonération des droits d'enregistrement de l'acquisition litigieuse, étant donné qu'il était une institution visée par l'art. 28 al. 1 LDE et que cette acquisition avait un but d'utilité publique, au sens de l'art. 42 al. 1 LDE.
12. Par décision du 10 février 2014, l'AFC a refusé l'exonération sollicitée, au motif que les caisses indigènes d'assurances sociales et de compensation ne faisaient pas partie des entités visées par les art. 28 et 42 LDE.
13. Le 12 mars 2014, le contribuable a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après: le tribunal), concluant, principalement, à la nullité de la décision sur réclamation du 10 février 2014 et au renvoi de la cause au Conseil d'Etat pour la prise d'une nouvelle décision. En substance, le contribuable considérait que l'AFC n'était pas compétente pour rendre une décision de refus d'exonération en cause, que le principe de la bonne foi avait été violé du fait que l'AFC avait admis "une exonération de principe" (cf. courrier du 22 novembre 2012), et que les conditions d'exonération des art. 28 et 42 LDE étaient remplies dans son cas.

Les arguments du recourant seront repris plus en détail, en tant que de besoin, dans la partie en droit.

14. Dans sa réponse du 25 juillet 2014, l'AFC conclut au rejet du recours, considérant, en substance, que le recourant n'était pas visé par l'art. 28 LDE et que, dès lors, il ne pouvait pas être mis au bénéfice de l'exonération prévue par cette disposition légale.

En outre, sa compétence en matière de l'exonération en cause, que le recourant contestait, lui avait été déléguée par le Conseil d'Etat, par son arrêté du 18 mars 2009.

Enfin, dans son courrier du 22 novembre 2012, il était précisé que l'exonération en cause, admissible en principe, était subordonnée au respect des conditions de l'art. 42 al. 2 et 3 LDE. Or, elle ne s'était pas prononcée sur le respect de ces conditions en l'espèce, de sorte que sa bonne foi n'était pas engagée. De plus, en tant qu'officier public et mandataire spécialisé en matière de droits d'enregistrement, le notaire mandatée par le recourant ne pouvait pas se prévaloir de son ignorance de la procédure relative à l'exonération de la transaction immobilière en cause.

15. Par réplique du 29 août 2014, le recourant a maintenu ses conclusions, relevant, en substance, qu'il devait être exonéré des droits d'enregistrement du fait qu'il était exonéré des impôts directs (ICC et IFD sur le bénéfice) en raison de son utilité

publique. En outre, la liste des entités exonérées figurant à l'art. 28 LDE n'était pas exhaustive, de sorte que le refus de l'exonération litigieuse ne pouvait pas être fondé sur cette disposition légale.

16. Par duplique du 30 septembre 2014, l'AFC a maintenu sa position.

EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'AFC (art. 115 et 116 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05; art. 179 al. 1 LDE).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 178 al. 7 et 179 al. 1 et 2 LDE, ainsi que 63 al. 1 et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10).
3. Le recourant fait valoir que la décision contestée du 10 février 2014 ne relève pas de la compétence de l'AFC et que, dès lors, elle est nulle pour cette raison.
4. Certes, aux termes de l'art. 42 al. 3 LDE, "le Conseil d'État constate, dans chaque cas, par un arrêté spécial, si l'acquisition poursuit un but d'utilité publique ou cultuel et remplit les conditions exigées". Toutefois, par arrêté du 16 mars 2009, publié à la Feuille d'Avis Officielle du canton de Genève, le Conseil d'État a délégué au Département des finances la compétence que lui confie cette disposition légale, "considérant que dans un but de rationalisation de l'administration et de concordance avec les autres décisions d'exonération, l'examen technique des nouvelles conditions légales d'exonération et la décision en matière de droits de mutation peuvent être délégués" à ce dernier. Ainsi, par cet arrêté, "d'une manière générale, pour une durée indéterminée, l'exécution des dispositions des articles 42, 61, 74 et 89 LDE, soit l'exonération à accorder aux institutions poursuivant un but de service public, d'utilité publique, cultuel, ou à la Confédération, aux cantons, aux communes et à leurs établissements est délégué au département des finances".

En outre, selon l'art. 4 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17), "toutes les opérations qui incombent au département des finances, en vertu de la législation fiscale, sont assurées, sous la direction du conseiller d'État chargé du département, par l'administration fiscale cantonale et sous la signature de son directeur ou d'un remplaçant autorisé".

5. En l'espèce, il découle de ce qui précède que l'AFC a été bel et bien compétente pour rendre la décision litigieuse, de sorte que le grief du recourant à cet égard ne peut qu'être rejeté.

6. Le recourant estime qu'en vertu du principe de la bonne foi, les termes de la lettre de l'AFC du 22 novembre 2012 constituent une assurance reçue quant au droit à l'exonération litigieuse, de sorte que la décision en cause doit être annulée pour ce motif.
7. Découlant directement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) 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. 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 (1) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (2) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (3) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore (4) 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 (5) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 et les références, en particulier ATF 99 Ib 94 consid. 4 p. 101 s.).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en ce domaine, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_99/2010 du 6 septembre 2010 consid. 4.1; D. YERSIN, *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, Remarques préliminaires n° 77 et les références citées).

8. En l'espèce, il ne peut être retenu que par les termes de sa lettre du 22 novembre 2012, l'AFC se soit engagée, inconditionnellement, à accorder au recourant l'exonération en cause. En effet, en se servant des termes "en principe" et en renvoyant le recourant aux autres conditions de cette exonération, l'AFC n'a pas pris une position définitive sur cette question, mais a plutôt informé le contribuable, ce que ce dernier voulait par sa demande du 31 octobre 2012. Quoi qu'il en soit, le recourant n'allègue à aucun moment, ni ne le démontre, avoir procédé à l'achat du 29 mai 2013 en se fondant sur ce renseignement de l'AFC ou qu'il ne l'aurait pas fait dans le cas où l'AFC aurait indiqué refuser l'exonération. Dès lors que l'une des conditions cumulatives précitées n'est pas remplie (ch. 7, 4^{ème} condition), le recourant ne peut rien tirer à son profit du principe de la protection de la bonne foi.

9. Le recourant soutient que la décision attaquée serait contraire à l'art. 80 al. 1 LPGA, qui exonère les assureurs notamment des impôts directs. Selon lui, le nouvel art. 28 al. 1 LDE permet l'exonération des impôts indirects cantonaux des entités exonérées des impôts directs sur la base du droit fédéral.
10. Le principe de la légalité, consacré à l'art. 5 al. 1 Cst., gouverne l'ensemble de l'activité de l'État. Le droit fiscal l'érige en droit constitutionnel indépendant, déduit de l'art. 127 al. 1 Cst. Cette disposition, qui s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales et communales, prévoit que les principes généraux du régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul ou sa quotité, doivent être définis par la loi au sens formel (ATF 136 I 142 consid. 3.1 p. 144 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_797/2013 du 8 juillet 2014 consid. 9.1 et 2C_668/2013 du 19 juin 2014 consid. 5.1). Celle-ci doit au surplus avoir une certaine densité et se prononcer sur tous les éléments essentiels de l'imposition, *des exceptions au régime ordinaire devant également être prévues de la même manière* (ATF 131 II 562 consid. 3.1 p. 565 ; 122 I 305 consid. 6b/dd p. 318 ; D. YERSIN / Y. NOËL, *op. cit.*, p. 20 n. 42).
11. Selon le principe de la force dérogatoire du droit fédéral (art. 49 al. 1 Cst.), la législation fédérale l'emporte sur la réglementation cantonale, quel que soit leur niveau respectif. Il est notamment interdit au législateur ou à l'exécutif cantonal d'intervenir dans les matières que le législateur fédéral a entendu réglementer de façon exhaustive, d'éluder le droit fédéral ou d'en contredire le sens ou l'esprit (ATF 130 I 226 consid. 2.4 p. 230; 130 I 82 consid. 2.2 p. 86-87; 129 I 402 consid. 2 p. 404).

La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Selon la jurisprudence, il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 131 II 13 consid. 7.1 p. 31; 130 V 479 consid. 5.2 p. 484, 472 consid. 6.5.1 p. 475).

Les normes fiscales sont soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif. Le juge doit toutefois faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'il procède à leur interprétation, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine (ATF 131 II 562 consid. 3.4 p. 567 ; ATA/219/2011 du 5 avril 2011).

Ainsi, toute l'exception à l'impôt doit en principe être interprétée restrictivement (ATF 137 II 328 consid. 5.1 ; ATF 131 II 1 consid. 3.3 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_903/2012 du 12 février 2013 consid. 4.1).

12. L'art. 80 al. 1 LPGA dispose ce qui suit: "Les assureurs et les organes d'exécution sont exonérés des impôts directs fédéraux, cantonaux et communaux ainsi que des impôts cantonaux et communaux sur les successions et donations dans la mesure où leur revenu et leur fortune servent exclusivement à mettre en œuvre les assurances sociales, ou à allouer ou à garantir des prestations d'assurances sociales."

Cette disposition règle de manière uniforme l'exonération fiscale de toutes les institutions d'assurances sociales et de tous les organes d'exécution, exonération qui, avant l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur la partie générale du droit des assurances sociales, était prévue dans les différentes lois spéciales (rapport de la Commission du Conseil des États sur l'initiative parlementaire en vue de l'adoption d'une loi fédérale sur la partie générale du droit des assurances sociales, FF 1991 II p. 181 ss, 266).

La loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants du 20 décembre 1946 (LAVS – RS 831.10) règle l'exonération fiscale du recourant à l'art. 110, en renvoyant à l'art. 80 LPGA, réservant uniquement "la perception d'impôts sur la fortune pour ce qui est des immeubles n'ayant aucun rapport nécessaire et direct avec l'activité administrative du Fonds de compensation AVS".

Ainsi, il y a lieu de s'en tenir au texte clair de l'art. 80 al. 1 LPGA, qui limite l'exonération aux impôts directs (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.202/2004 du 8 août 2005 consid. 3.3).

13. Les critères de distinction entre les impôts directs et indirects sont nombreux et, pour certains, controversés. Le critère traditionnel est tiré de l'incidence économique de l'impôt: les impôts directs sont ceux qui frappent immédiatement les contribuables qui les supportent économiquement, alors que les impôts indirects sont généralement répercutés sur des tiers. Actuellement, la doctrine majoritaire fonde la distinction sur le rapport existant entre l'objet de l'impôt et sa base de calcul: les impôts directs sont ceux dont l'objet et la base de calcul sont identiques, alors que les impôts indirects sont calculés sur des éléments différents de leur objet (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2^{ème} éd., § 1 nos 19 ss). Une autre approche est basée sur le rapport existant entre l'objet de l'impôt (notion juridique) et l'état de fait économique qui est frappé par celui-ci. Dans le cas des impôts directs, les deux notions coïncident, alors qu'elles sont différentes pour les impôts indirects (E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} éd., p. 154).

Dans un sens large, le droit de mutation est un impôt frappant les transferts juridiques et économiques, à titre onéreux ou gracieux, entre vifs ou pour cause de mort, d'immeubles ou de parts d'immeubles. Il a pour objet le transfert en tant que tel; de manière générale et en particulier dans le canton de Genève (art. 9 al. 1 en relation avec l'art. 33 LDE), il est calculé sur la base du prix d'acquisition. Il est par conséquent qualifié sans discussion d'impôt indirect (X. OBERSON, *op. cit.*, § 17 no 21; ATF 111 Ib 6 consid. 4a).

14. Au vu de ce qui précède, le droit de mutation genevois constitue bien un impôt indirect qui n'entre pas dans le champ d'application de l'art. 80 al. 1 LPGa. Partant, la décision attaquée n'est pas contraire à cette disposition et aucune violation du principe de la force dérogatoire du droit fédéral ne peut être reprochée à l'AFC.
15. Le recourant soutient finalement qu'hormis les entités qu'ils visent expressément, les art. 28 al. 1 et 42 LDE exonèrent des droits de mutation d'autres institutions à but exclusivement social, institutions dont elle fait partie. En d'autres termes, elle plaide une interprétation extensive de ces dispositions légales.
16. Intitulé "Exemptions", l'art. 28 LDE fait partie du titre IV "Donations entre vifs". Son texte est le suivant: "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, cultuel, ou à la Confédération, aux cantons, aux communes et à leurs établissements".

L'art. 42 LDE fait partie du titre V "Ventes". Intitulé "Acquisition d'immeubles par une entité visée à l'article 28", il dispose ce qui suit: "Les acquisitions d'immeubles faites dans un but d'utilité publique ou cultuel par les entités visées à l'article 28 sont exemptées des droits prévus au présent titre".

Les travaux préparatoires relatifs à ces deux dispositions légales (PL 9863 déposé le 31 mai 2006), ne mentionnent pas l'exonération des entités, telles que le recourant. En outre, à la différence de l'art. 28 LDE, les art. 23 LHID, 56 LIFD, 13 LIPM et 37 LIPP mentionnent expressément le recourant parmi les entités exonérées des impôts directs.

Enfin, en se fondant sur l'art. 28 LDE, dans sa teneur au 31 décembre 2004, le Tribunal fédéral a confirmé le refus de l'exonération des droits de mutation, relative à l'acquisition de deux parcelles sises à Genève par la Caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accidents (Arrêt 2P.202/2004 précité).

17. En l'espèce, au vu de ce qui précède, force est de constater que l'art. 42 LDE limite l'exemption des droits de mutation aux établissements et institutions énumérés à l'art. 28 LDE. Or, le recourant n'en fait pas partie. En outre, aux

termes de l'art. 107 al. 1 LAVS, le recourant est "un fonds indépendant", de sorte qu'il ne peut être considéré comme une entité appartenant à la Confédération, aux cantons, aux communes ou à leurs établissements. En effet, et comme relevé ci-dessus, toute l'exception à l'impôt doit être prévue par la loi et interprétée restrictivement, de sorte que le recourant ne saurait être mis au bénéfice de l'exonération querellée, n'étant pas visé expressément par l'art. 28 LDE.

18. Mal fondé, le recours sera rejeté.
19. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'000.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 12 mars 2014 par A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 10 février 2014;
 2. le rejette;
 3. met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'000.-, lequel est partiellement couvert par l'avance de frais;
 4. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant;
 5. communique le présent jugement à :
 - a. A_____;
 - b. ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE.
- Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Stéphane TANNER et Jacques WICHT, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière