

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2199/2004-FIN

ATA/406/2005

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 7 juin 2005

dans la cause

SERVICE DES AUTOMOBILES ET DE LA NAVIGATION

et

Monsieur M_____

représenté par Me Pierre Gabus, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. En juillet 2002, Monsieur M_____ (ci-après : le contribuable), domicilié à Genève, a acquis un bateau à moteur neuf d'une puissance de 192 KW.
2. A la demande du contribuable, le bateau de marque SEA RAY a été immatriculé auprès du service des automobiles et de la navigation (ci-après : SAN) qui en date du 12 juillet 2002 lui a fait parvenir un décompte d'impôt de CHF 1'241.-. Le décompte comprenait CHF 90.- relatif au forfait permis de navigation et CHF 1'151.- relatif à l'impôt sur le bateau calculé du 1er avril 2002 au 31 mars 2003 et non fractionnable.
3. Le 18 juillet 2002, le contribuable a adressé une réclamation auprès du SAN au motif que l'immatriculation de son bateau ne remontait pas au 1^{er} avril mais au mois de juillet 2002. Il demandait des explications à cet égard.
4. Par décision du 23 juillet 2002, le SAN a rejeté la réclamation et a confirmé l'impôt de CHF 1'151.- pour la saison entière. Il invoquait à l'appui de sa décision l'article 433A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), qui précise que l'impôt doit être versé avant le 31 mars et ne peut être fractionné, ni remboursé en cours d'exercice, sauf cas exceptionnel.
5. Le 21 août 2002, le contribuable a interjeté un recours contre la décision sur réclamation auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI ou la commission). Il conclut à son annulation ainsi qu'au versement d'une indemnité de procédure.
 - a. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'impôt sur les bateaux devait être qualifié de contribution mixte et il devait avant tout, même s'il n'était pas expressément désigné comme un impôt de dotation, couvrir les frais que faisait naître pour le canton le développement de la navigation sur les lacs.
 - b. Si l'on appliquait l'article 433A LCP à la lettre, l'impôt devrait être versé, en tout les cas, avant le 31 mars de l'année civile en cours. En d'autres termes, si un bateau devait être immatriculé après cette date, l'impôt ne serait pas dû pour l'année civile en cours, mais pour l'année suivante. Il devait par conséquent être exempté de l'impôt pour l'année 2002. Par ailleurs, en acceptant de fractionner l'impôt lors du transfert du lieu d'amarrage dans un autre canton en cours d'année, l'autorité de taxation consacrait une inégalité de traitement par rapport à l'acquisition d'un bateau en cours d'année avec immatriculation où l'impôt était dû intégralement. Enfin, il dénonçait une inégalité de traitement entre l'impôt sur les véhicules à moteur, dû pro rata temporis en fonction du nombre de jours où le

véhicule a été immatriculé, et l'impôt sur les bateaux, dû entièrement même si l'immatriculation était inférieure à une année fiscale .

6. Dans ses observations du 19 décembre 2002, le SAN s'est opposé au recours.

a. Le législateur avait expressément prévu que l'impôt sur les bateaux était un impôt annuel, payable d'avance et non fractionnable. Il devait être compris comme un impôt couvrant une saison, allant du 1^{er} avril de l'année en cours au 31 mars de l'année suivante. Les bateaux immatriculés en cours de saison devaient payer l'impôt complet. Si l'article 433A LCP mentionnait que l'impôt devait être versé avant le 31 mars de l'année en cours sans autre précision, il n'avait pas pour but d'exonérer un bateau immatriculé après le 31 mars. D'ailleurs, l'article 41 alinéa 3 du règlement d'application de diverses dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 30 décembre 1958 (RLCP - D 3 05.04) précisait que l'impôt devait être payé avant le 31 mars ou lors de la délivrance des permis de navigation et de l'attribution des signes distinctifs. Si le législateur avait voulu exonérer l'impôt des bateaux immatriculés après le 31 mars de l'année en cours, il n'aurait pas prévu une telle disposition.

b. En ce qui concerne l'inégalité de traitement par rapport aux véhicules, le domaine de la navigation était éminemment saisonnier, la plupart des navigateurs n'utilisant leur bateau que pendant la période estivale et davantage pour des raisons de loisirs que des motifs professionnels ou personnels vitaux comme c'était le cas dans le cadre de l'utilisation d'une voiture. Il ne saurait dès lors pour ce motif, être comparé à celui des véhicules à moteur.

c. Il n'y avait, par ailleurs, pas d'inégalité de traitement entre le cas du contribuable et le détenteur d'un bateau qui transférait le lieu de stationnement dudit bateau dans un autre canton. En effet, le droit fédéral prévoyait qu'en cas de transfert d'un canton dans un autre, ce dernier était compétent pour l'imposition dès le premier jour où le transfert avait eu lieu ; et le premier canton était tenu de rembourser l'impôt pour la période postérieure à ce jour. Il s'agissait d'éviter la double imposition intercantonale. Or, tel n'était pas le cas en espèce.

d. Enfin, l'article 437 LCP ne pouvait être appliqué dans la situation présente, car il ne visait que les cas où les détenteurs étaient privés de l'usage de leurs bateaux pour des cas de force majeure.

7. Par décision du 20 septembre 2004, la commission a admis le recours et a indiqué que l'impôt devait être déterminé pro rata temporis, soit du 5 juillet 2002 au 31 mars 2003, ce qui donnait lieu à un impôt de CHF 847.-. Le recourant n'ayant pas demandé d'indemnité de procédure, elle ne lui en a point alloué.

8. Le 28 décembre 2004, le SAN a recouru contre la décision de la commission. La loi n'était pas arbitraire et ne violait pas le principe de l'égalité de traitement en prévoyant la taxation des bateaux annuellement et non pro rata temporis comme c'était le cas des véhicules à moteur. Les cyclomoteurs étaient également taxés de manière annuelle et non fractionnable. Le montant de l'impôt annuel perçu pour certains bateaux demeurait faible et instaurer un système de calcul pro rata temporis reviendrait à dénuer la portée de l'impôt dans un grand nombre de cas, tout en alourdissant sensiblement la procédure de perception de l'impôt. Pour le surplus, il a repris les arguments précédemment exposés dans ses observations.
9. Le 29 octobre 2004, le contribuable a recouru contre la décision de la commission. En effet, celle-ci avait omis de statuer sur l'indemnité de procédure demandée.
10. Le 3 décembre 2004, le Tribunal administratif a joint les deux affaires en une seule procédure sous no A/2199/2004-FIN.
11. Le contribuable a répondu en date du 25 novembre 2004 au recours déposé par le SAN. Il conclut au rejet du recours, à la confirmation de la décision de la commission ainsi qu'au versement d'une indemnité.

Reprenant pour l'essentiel les arguments de son recours auprès de la commission, il a précisé que l'impôt sur les cyclomoteurs s'élevait à CHF 10.- par année, quel que soit le type de cyclomoteur taxé, alors que l'impôt sur les bateaux pouvait s'élever à plus d'un millier de francs. Le souci de simplification se justifiait dans la première situation en raison de la modicité de l'impôt, mais pas dans la seconde. La situation n'était dès lors pas semblable. De plus, la loi prévoyait un dégrèvement pour les cyclomoteurs. Ainsi, même un impôt prévoyant une contribution minimale de CHF 10.- faisait une différence entre les contribuables, selon la date de l'immatriculation.

Il est vrai que pour certains bateaux, le montant de l'impôt à payer était faible. Mais, pour d'autres catégories de bateaux, la somme perçue n'avait rien de négligeable. L'impôt sur les bateaux prévoyait, pour les bateaux à moteur, un barème fixé d'après la puissance effective du moteur calculée en kilowatts (art. 434 LCP). De plus, le calcul pro rata temporis ne donnait pas un surcroît de travail car c'est un calcul simple.

12. Dans le mémoire de réplique du 23 décembre 2004, le SAN a persisté dans ses conclusions.
13. Dans sa duplique déposée au greffe du Tribunal administratif, le 14 février 2005, le contribuable a maintenu ses conclusions en reprenant les arguments de ses écritures précédentes.

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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. L'objet du litige porte sur la question de savoir si l'application de l'art. 433 A LCP conduit à une violation des principes de l'interdiction de l'arbitraire et de l'égalité de traitement .

3. En vertu de l'article 432 LCP un impôt annuel est perçu sur les bateaux.

L'impôt doit être versé avant le 31 mars et n'est pas fractionnable (art. 433A al. 1 LCP). Lorsque le permis de navigation n'est pas restitué à l'autorité avant cette date, l'impôt est dû pour l'année entière (art. 433A al. 2 LCP). Le permis de navigation n'est délivré que si l'impôt est payé. Reste réservé l'article 61, alinéas 2 et 3 de la loi fédérale sur la navigation intérieure, du 3 octobre 1975 (LNI - RS 747.201). Dans les cas de force majeure, l'impôt peut être remboursé pour la période non utilisée (art. 437 LCP).

L'article 41 alinéa 2 RLCP précise que l'impôt est prélevé chaque année pour la période du 1^{er} avril au 31 mars de l'année suivante. Il doit être payé avant le 31 mars ou lors de la délivrance du permis de navigation et de l'attribution des signes distinctifs. L'alinéa 4 stipule que les bateaux immatriculés durant le premier trimestre d'une année civile ne sont pas assujettis à l'impôt de l'année précédente.

4. La loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégagant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique) (ATF 129 V 258 consid. 5.1). En outre, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la constitution (ATF 119 Ia 241 et 248).

En l'espèce, le législateur a expressément prévu que l'impôt sur les bateaux est un impôt annuel, payable d'avance et non fractionnable. L'article 41 RALCP précise les modalités d'application de la règle. A savoir qu'un impôt annuel entier est dû par le détenteur d'un bateau si l'immatriculation a lieu durant la période du 1^{er} avril au 31 décembre de chaque année. En effet, seuls les détenteurs de bateaux immatriculés durant le premier trimestre d'une année civile sont exonérés de l'impôt de l'année précédente. Les articles 433A et 437 LCP confirme

l'interprétation littérale, en tant qu'ils énoncent des exceptions, non réalisées dans le cas présent, à la règle d'un impôt annuel entier même si l'objet de l'assujettissement à cet impôt a débuté ou cessé en cours de période fiscale.

Du moment que le texte de la loi est absolument clair, comme c'est le cas pour l'art. 433A LCP, le juge ne peut pas s'écarter de son interprétation littérale en se fondant sur des considérations relevant du droit désirable sans remettre en cause le principe de la séparation des pouvoirs (ATF 105 Ib 62 consid. 5b ; 127 V 75). Toutefois, selon la jurisprudence, le juge peut s'écarter du texte clair de la loi si des raisons sérieuses lui permettent de penser que le texte ne représente pas le sens véritable de la norme (ATF 115 Ia 137 ; 113 Ia 14). Il peut aussi s'écarter de l'interprétation littérale si elle aboutit à un résultat que le législateur ne peut pas avoir voulu et qui heurte le sentiment de la justice ou le principe de l'égalité de traitement. C'est pourquoi, il y a lieu d'analyser la situation pour voir si l'application de la loi conduit à tel résultat.

5. Il faut examiner la nature juridique de l'impôt sur les bateaux.

a. Il y a lieu, selon une jurisprudence constante de distinguer les impôts proprement dits, les taxes causales et les contributions mixtes. (ATF 99 Ia 568).

L'impôt est une somme versée par une personne physique ou morale à une collectivité publique pour participer aux dépenses résultant des tâches générales dévolues à cette dernière en vue de réaliser le bien commun. L'impôt est dû indépendamment de toute contre-prestation étatique (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 1998, p. 4). Il faut différencier l'impôt général, dont le produit n'est pas affecté au financement d'une tâche publique déterminée, et l'impôt d'affectation ou de dotation qui, tout en étant prélevé sans contrepartie, voit son produit affecté à une tâche déterminée.

La taxe causale n'est pas due sans condition, comme l'impôt, mais correspond à un avantage particulier que l'Etat accorde à un administré, à charge pour celui-ci d'en supporter le coût. Les contributions causales peuvent être classées en trois grandes catégories : les émoluments, les taxes de remplacement et les charges de préférence.

Les contributions mixtes se caractérisent par le fait qu'elles constituent à la fois une taxe administrative correspondant à une prestation déterminée de l'Etat et un impôt indirect, destiné à couvrir les frais généraux de l'Etat. En conséquence, la taxe causale devient une contribution mixte lorsque son montant dépasse celui de la prestation étatique (ATF 99 Ia 595 ; 95 I 509). Les impôts mixtes sont soumis au même régime juridique que les impôts stricto sensu.

b. Le fait que l'impôt sur les bateaux soit prélevée sans condition lui confère le caractère d'impôt. Aussi bien le produit de cette contribution n'est-il pas destiné à

un but étatique spécial. Le fait que le canton entende utiliser les recettes qui en proviennent à la couverture des frais découlant pour lui de la navigation ne transforme pas l'impôt en un émolument, mais en fait tout au plus un impôt d'affectation ou de dotation (ATF 101 Ia 182).

Il existe aussi certains éléments d'une taxe dans la contribution prélevée auprès des détenteurs de bateaux. Elle comprend d'une part la rétribution pour la surveillance effectuée par la police de navigation ; d'autre part une taxe pour l'autorisation de faire stationner les bateaux de façon permanente sur les eaux publiques (Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève, 1979/I, Volume des débats, séance 8, pp. 603-605).

De ce fait, l'impôt sur les bateaux se qualifie comme une contribution mixte qui, en raison de ses caractéristiques prépondérantes, doit être considérée juridiquement comme un impôt. La contribution doit servir avant tout, même si elle n'est pas expressément désignée comme un impôt de dotation, à couvrir les frais que fait naître pour le canton le développement de la navigation sur le lac.

6. Le contribuable considère que la norme fait preuve d'arbitraire et viole le principe de l'égalité de traitement. En effet, vu sa nature, l'impôt sur les bateaux doit satisfaire aux mêmes exigences constitutionnelles strictes qu'un autre impôt.

a. De jurisprudence constante, le Tribunal administratif est habilité à revoir, à titre préjudiciel et à l'examen d'un cas concret, la conformité des normes de droit cantonal au droit fédéral. En particulier, il vérifie si la norme cantonale respecte l'article 8 Cst, tant sous l'angle de l'égalité de traitement que sous l'angle de l'arbitraire.

b. Les principes de l'interdiction de l'arbitraire et de l'égalité de traitement sont étroitement liés. Une décision est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 123 II 16 consid. 6a p. 26). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement.

c. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité de l'imposition, de l'égalité d'imposition et de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique (ATF 122 I 101 consid. 2b p. 103 ; 118 Ia 1 consid. 3a p. 3). Selon le principe de l'égalité

d'imposition, les personnes qui se trouvent dans des situations semblables doivent être taxées de façon semblable, tandis que les différences de situation doivent conduire à une charge fiscale différente. Le principe de la généralité de l'imposition commande que les impôts principaux soient prélevés auprès de tous. Ce principe interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif car les charges financières de la collectivité qui résultent de ses tâches publiques générales doivent être supportées par l'ensemble des citoyens. En vertu du principe de la capacité contributive, l'imposition doit être proportionnée à la capacité économique du contribuable. La charge fiscale doit s'établir en prenant en considération les biens économiques à disposition des contribuables et en fonction de leur situation personnelle. Des contribuables de même capacité financière doivent payer des impôts équivalents, tandis que des différences de situation, qui influent sur la capacité contributive des particuliers, doivent entraîner une imposition différente (X. OBERSON, op. cité, p. 27).

7. L'application de la loi cantonale concernant l'impôt sur les bateaux conduit à traiter de la même manière des situations de fait qui ne sont pas identiques. Comment admettre, sans violer le principe de l'égalité de traitement, qu'une personne qui immatricule son bateau après le 1^{er} avril de l'année en cours, voire même en fin d'année, soit redevable d'un impôt annuel entier, au même titre que celui qui l'a immatriculé durant toute une saison. Or, il n'existe aucun motif objectif permettant de justifier une identité de traitement sous l'angle fiscal.

A cet égard, l'impôt sur les bateaux est comparable à l'impôt sur les véhicules automobiles. Ce sont tous deux des contributions mixtes, qui servent en grande partie à couvrir les frais qu'engendre pour la collectivité l'utilisation du domaine public et leur objet concerne un moyen de transport.

L'impôt sur les véhicules à moteur et calculé pro rata temporis (art. 423 LCP). L'article 425 LCP concerne la divisibilité de l'impôt et prévoit même qu'un impôt de CHF 18.- est divisible en raison de 1/360 par jour, tandis que l'impôt sur les bateaux n'est pas fractionnable.

8. Le législateur cantonal est autorisé à choisir des solutions schématiques visant à simplifier l'imposition même si celles-ci n'assurent pas un traitement égal de tous les contribuables dans toute la mesure souhaitée. Ainsi, le législateur peut s'inspirer très largement de considérations pratiques et d'économies administratives lors de l'élaboration des normes fiscales ; le Tribunal fédéral les admettra aussi longtemps qu'elles ne sont pas invoquées simplement afin d'aménager un privilège fiscal incompatible avec le principe d'une imposition égale découlant de l'article 8 Cst (ATF 114 Ia 221 consid. 6a p. 231). L'application de tels critères ne doit pas, en effet, aboutir à des résultats insoutenables, injustifiables et créant des différences ne reposant pas sur des motifs raisonnables (ATF 106 Ia consid. 3b p. 244).

Dans le cas d'espèce, la solution d'un impôt annuel non fractionnable retenu par le législateur crée des différences de traitement entre détenteurs de bateaux qui ne reposent pas sur des motifs raisonnables.

9. Selon l'article 87 alinéa 2 LPA la juridiction administrative peut, sur requête, allouer à une partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours. L'allocation de cette indemnité est un droit de la partie et non pas une simple faculté de l'autorité (B. BOVAY, La procédure administrative, Berne 2000, p. 461). Le contribuable a bien conclu dans son recours auprès de la commission à une indemnité de procédure. La commission ayant omis de statuer sur l'indemnité de procédure due devant elle, la cause lui sera renvoyée pour qu'elle statue sur ce point.
10. Au vu de ce qui précède, le recours du SAN sera rejeté et celui de M. M_____ admis.

Vu la qualité du SAN, aucun émoulement ne sera perçu. Une indemnité de procédure de CHF 500.- sera allouée à M. M_____ qui a pris des conclusions dans ce sens (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

à la forme :

déclare recevable le recours interjetés le 28 octobre 2004 par le service des automobiles et de la navigation et le 29 octobre 2004 par Monsieur M_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 20 septembre 2004;

au fond :

rejette le recours du service des automobiles et de la navigation ;

admet le recours de Monsieur M_____ ;

renvoie la cause à la commission cantonale de recours en matière d'impôts pour qu'elle statue sur l'indemnité de procédure devant elle ;

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

alloue à M. M_____ une indemnité de CHF 500.-, à la charge de l'Etat de Genève ;

communiqué le présent arrêt au service des automobiles et de la navigation ainsi qu'à Me Pierre Gabus, avocat du recourant et à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Paychère, président, Mme Bovy, M. Thélin, Mme Junod, juges,
M. Torello, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :