

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2598/2008-ICC

ATA/218/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 5 avril 2011

dans la cause

CAISSE CANTONALE GENEVOISE DE COMPENSATION

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 10 mai 2010 (DCCR/676/2010)

EN FAIT

1. La Caisse genevoise de compensation (ci-après : CCGC) est un établissement de droit public autonome qui a pour tâche exclusive de mettre en œuvre les assurances sociales, d'allouer et de garantir les prestations d'assurances sociales.

Elle est propriétaire d'un bâtiment sis 51, route de Chêne à Genève.

2. Le 14 avril 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié à la CCGC trois bordereaux d'impôts concernant l'impôt immobilier complémentaire (ci- après : IIC) pour les années fiscales 2004, 2005 et 2006 de CHF 34'500.- chacun.

3. Le 22 avril 2008, la CCGC a rappelé à l'AFC qu'elle était une institution exonérée d'impôt selon la loi fédérale sur la partie générale du droit des assurances sociales du 6 octobre 2000 (RS 830.1 - LPGA). Elle demandait de ce fait l'annulation des bordereaux.

4. Le 15 mai 2008, l'AFC a rejeté les réclamations de la CCGC.

5. Le 17 juin 2008, la CCGC a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue le Tribunal administratif de première instance le 1^{er} janvier 2011 (ci-après : TAPI).

L'IIC était un impôt foncier qui devait être qualifié d'impôt direct au sens de l'art. 80 al. 1 LPGA. Elle devait donc en être dispensée.

6. Le 24 avril 2009, l'AFC a répondu que la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) n'exonérait pas la CCGC de l'IIC. Quant à la LPGA elle ne s'appliquait qu'aux impôts directs, or, l'IIC n'entrait pas dans cette définition.

7. Le 10 mai 2010, la commission a rejeté le recours de la CCGC.

L'ancien art. 75 LCP ne pouvait s'appliquer à la recourante qui n'était pas un service dépendant de la Confédération.

L'impôt direct au sens de l'art. 80 LPGA devait avoir la même portée qu'aux art. 129 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Dans ce

sens, l'IIC genevois n'était pas un impôt direct et le régime d'exonération de cet impôt ressortait exclusivement du droit cantonal. Aucune base légale cantonale ne prévoyait l'exonération des caisses de compensation AVS.

8. Le 15 juin 2010, la CCGC a recouru auprès du Tribunal administratif, devenu le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) contre la décision de la commission en concluant à son annulation ainsi qu'à la constatation qu'elle était exonérée de l'IIC.

L'art. 80 al. 1 LPGA était violé. Elle avait toujours été exemptée de l'IIC jusqu'aux taxations litigieuses. L'art. 98 de la loi fédérale sur l'assurance vieillesse et survivants du 24 mai 1946 (LAVS - 832.10) prévoyait déjà l'exonération des caisses de tout impôt. En rédigeant le nouvel art. 80 LPGA, le législateur n'avait pas voulu péjorer la situation des caisses. Le plan comptable émis par l'office fédéral des assurances sociales (OFAS) auquel la CCGC devait se conformer ne prévoyait pas de rubrique comptable "impôt foncier".

Le principe d'égalité de traitement était violé et la décision était arbitraire. D'autres institutions genevoises de droit public autonome n'étaient pas soumises à l'IIC. Tel était notamment le cas de l'EPI (établissements publics pour l'intégration), de la Fondation pour la promotion du logement bon marché et de l'habitat coopératif, de l'Aéroport international de Genève, de Palexpo. La fondation Aigues-Vertes, institution de droit privé à but non lucratif, reconnue d'utilité publique, avait demandé et obtenu l'exonération de l'IIC.

9. Le 13 juillet 2010, la commission a déposé son dossier.

Le même jour, l'AFC a répondu au recours en concluant à son rejet.

Le Tribunal fédéral avait jugé que l'IIC n'entrait pas dans le champ de l'harmonisation fiscale dans un arrêt du 29 janvier 2009 (2C_734/2008). Il en découlait que la CCGC ne pouvait se prévaloir d'une exonération sur la base de l'art. 23 al. 2 let. e LHID.

L'AFC a repris pour le surplus le raisonnement développé par la commission dans sa décision.

10. Invitée par le juge délégué à préciser la situation sur le plan fiscal d'autres institutions genevoises autonomes de droit public, l'AFC a répondu le 26 juillet 2010 que certaines institutions bénéficiaient d'une exonération fiscale, notamment en matière d'IIC, en application de dispositions légales particulières.

Par exemple, les Services industriels de Genève en application de l'art. 5 de la loi sur l'organisation des Services industriels de Genève du 5 octobre 1973 (LSIG - L 2 35) ; l'Aéroport international de Genève sur la base de l'art. 21 de la

loi sur l'Aéroport international de Genève du 10 juin 1993 (LAIG - H 3 25) ; la Fondation pour la promotion du logement bon marché et de l'habitat coopératif en application de l'art. 10 al. 3 de la loi générale sur le logement et la protection des locataires du 4 décembre 1977 (LGL - I 4 05). En revanche, l'EPI et Aigues-Vertes n'étaient pas exonérées en matière d'IIC.

Les personnes morales qui poursuivaient des buts de service public ou d'utilité publique et les personnes morales qui poursuivaient des buts culturels (art. 9 al. 1 let. f et g de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15) seraient exonérées de l'IIC, pour autant que les immeubles concernés soient considérés comme étant affectés à leur but de service public, d'utilité publique ou culturel. Cette interprétation s'inscrivait dans la logique de l'art. 76 al. 1 let. b LCP, applicable dès le 1^{er} janvier 2009. A contrario, elle ne s'étendait pas aux entités exonérées en vertu de l'art. 9 al. 1 let. d LIPM, à l'instar de la CCGC, dans la mesure où l'art. 76 al. 1 let. b LCP, dans sa teneur au 1^{er} janvier 2009, ne visait que les entités au bénéfice d'une exonération en vertu des dispositions de l'art. 9 al. 1 let. f et g LIPM.

11. A la demande du juge délégué, la CCGC a produit la prise de position de l'OFAS.

Depuis le début de l'AVS, le législateur avait voulu exempter les organes d'exécution de tout impôt. Cette systématique se retrouvait également dans l'art. 21 al. 2 ch. 25 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA - RS 641.20). Il résultait de l'art. 110 LAVS que l'art. 80 LPGA s'étendait également à l'exonération de l'impôt sur la fortune immobilière. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) classifiait clairement et systématiquement les impôts cantonaux sur les immeubles dans la catégorie des "impôts sur le revenu et la fortune ainsi que autres impôts directs".

12. Le 15 septembre 2010, l'AFC, sur invitation du juge délégué, a encore indiqué que l'IIC était un impôt réel qui ne frappait que l'objet considéré et n'existait pas dans tous les cantons suisses. Zurich, Schwyz, Glaris, Zoug, Soleure et Bâle ne le prélevaient pas. Il existait en tant qu'impôt foncier ordinaire dans les cantons de Berne, Lucerne, Fribourg, Appenzell, Saint-Gall, Thurgovie, Tessin, Vaud, Valais, Jura et Genève. Dans le canton de Neuchâtel, il n'était prélevé qu'après des personnes morales et uniquement sur les immeubles de placement dont elles étaient propriétaires, ainsi que sur les immeubles appartenant à des institutions de prévoyance exonérées d'impôts en vertu de la LPP. Dans le canton de Vaud, les personnes morales propriétaires d'immeubles pour leur activité étaient exonérées. Dans le canton de Fribourg, les établissements de droit public étaient exonérés de l'impôt foncier. Le canton du Jura prévoyait expressément que les immeubles de la Confédération et de ses établissements n'étaient pas soumis à la taxe immobilière s'ils étaient exonérés des impôts cantonaux et communaux en

vertu du droit fédéral. La loi bernoise stipulait que la taxe immobilière n'était pas perçue si le droit fédéral excluait l'imposition.

13. Les parties ne s'étant plus exprimées dans le délai fixé au 18 octobre 2010, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans leur teneur au 31 décembre 2010).
3. a. Il est perçu un impôt annuel de 1 ‰ sur la valeur de tous les immeubles situés dans le canton, à l'exception des immeubles des personnes morales exonérées selon l'art. 9 al. 1 let. f et g de la LIPM (art. 76 al. 1 let. b LCP). L'impôt est perçu sur la valeur fiscale des immeubles, sans abattement et sans la possibilité de déduire les éventuelles dettes qui le grèvent (art. 72 al. 2 LCP). L'impôt est dû par la personne inscrite au registre foncier comme propriétaire ou usufruitière à la date du 31 décembre de la période fiscale (art. 76 al. 4 LCP).

b. La LIPM prévoit l'exonération pour les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts. En principe, des buts économiques ne peuvent être considérés comme étant d'intérêt public (art. 9 a. 1 let. f LIPM).

Cette même disposition prévoit l'exonération de l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales pour les caisses indigènes d'assurances sociales et de compensation, notamment les caisses d'assurance-vieillesse (art. 9 al. 1 let. d LIPM).

- c. En raison du renvoi par la LPC à l'art. 9 al. 1 let. f et g LIPM, l'AFC considère que la recourante n'est pas exonérée de l'IIC.

A teneur de ces dispositions, force est de constater que son raisonnement est conforme aux dispositions du droit cantonal.

4. Toutefois, la recourante conclut à l'exonération de l'IIC en application de l'art. 80 al 1 LPGA, le droit fédéral primant le droit cantonal.

a. Selon le principe de la force dérogatoire du droit fédéral, tel qu'il résulte de l'art. 49 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit fédéral prime le droit cantonal qui lui est contraire. Cela signifie que les cantons ne sont pas autorisés à légiférer dans les domaines exhaustivement réglementés par le droit fédéral. Dans les autres domaines, les cantons ne peuvent édicter des règles de droit 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 réglementé de façon exhaustive (Arrêt du Tribunal fédéral 1P. 270/2002 du 19 juin 2002 consid. 3.2 et les réf. citées).

En matière fiscale, dans les limites de leurs compétences et de la Constitution, les cantons sont libres d'aménager leur droit fiscal comme ils l'entendent. Ils ne sauraient toutefois aller à l'encontre du droit fédéral (art. 49 Cst). D'une part, ils ne peuvent légiférer dans les domaines que le législateur fédéral a réglés de manière exhaustive ; d'autre part, dans ceux qui ne l'ont pas été, les cantons ne peuvent édicter que des mesures qui ne sont pas contraires au sens et à l'esprit du droit fédéral et qui ne rendent pas impossible ou excessivement difficile son application. Une limite importante de droit fédéral est représentée par les nombreuses exonérations préconisées par certaines législations fédérales (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^e éd., 2007, p. 45 et 46).

5. a. En vigueur depuis le 1^{er} janvier 2003, donc en principe applicable en l'espèce s'agissant des taxations 2004 à 2006, l'art. 80 al. 1 LPGA prévoit que 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.

b. Cette disposition règle de manière uniforme l'exonération fiscale de toutes les institutions d'assurances sociales et de tous les organes d'exécution qui, avant l'entrée en vigueur de la LPGA, était prévue dans les différentes lois spéciales (rapport de la Commission du Conseil des Etats, FF 1991 II p. 266).

Reste donc à examiner si l'IIC constitue un impôt direct au sens de l'art. 80 al. 1 LPGA, les autres conditions de cette disposition, quant à l'activité de la CCGC n'étant, à juste titre, pas mises en doute par l'AFC.

6. a. L'AFC estime que la notion d'impôt direct de l'art. 80 al. 1 LPGA doit avoir la même portée que dans la LHID. Or, le Tribunal fédéral ayant déjà jugé que l'IIC ne faisait pas partie du droit harmonisé (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_734/2008 du 29 janvier 2009 consid. 1.1.), l'IIC ne pouvait être qualifié d'impôt direct.

Ce raisonnement ne saurait être suivi dans la mesure où la LHID a pour but de désigner les impôts directs que les cantons doivent impérativement prélever et de fixer les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID). Lorsqu'aucune réglementation particulière n'est prévue, les impôts cantonaux et communaux sont établis en vertu du droit cantonal. Restent en particulier de la compétence des cantons la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôt (art. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101 et art. 1 al. 3 LHID).

Il ne ressort pas du tout de ces dispositions que la notion d'impôt direct est circonscrite aux impôts que la LHID oblige les cantons à prélever ni que l'art. 80 al. 1 LPGA n'est applicable qu'aux impôts directs concernés par la LHID.

7. Pour le Tribunal fédéral, 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.

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 ("Steuergut", notion économique). Dans le cas des impôts directs, les deux notions coïncident, alors qu'elles sont différentes pour les impôts indirects (ATF 131 I 394 consid. 3.4 du 8 août 2005 et les références citées).

- c. Les impôts fonciers sont définis comme des impôts directs spéciaux ou partiels sur la fortune ou le capital (W.RYSER, B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd, 2002, p. 18 et p. 20 ; E. BLUMENSTEIN, P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} ed., 2002, p. 169).

L'IIC est un impôt foncier sur les immeubles situés sur le territoire genevois. Il s'agit d'un impôt réel, en ce sens que l'impôt est fondé sur la valeur fiscale de l'immeuble sans déduction de dettes (X. OBERSON, op. cit., p. 253).

En principe, l'IIC doit donc être considéré comme un impôt direct.

8. a. S'agissant de la notion d'impôt direct au sens de l'art. 80 LPGA, rien n'indique qu'elle doive être interprétée différemment de la notion développée ci-dessus.

Selon la Haute Cour, la distinction entre impôt direct et indirect faite par l'art. 80 LPGA permet notamment d'expliquer la présence dans la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle, vieillesse et survivants du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40) d'un alinéa précisant que les immeubles peuvent être frappés d'impôts fonciers (art. 80 al. 3 LPP) alors que l'alinéa 2 de cette disposition prévoit, à l'instar de l'art. 80 LPGA, une exonération des impôts directs et des impôts sur les successions et sur les donations. Ces derniers étant des impôts indirects. Cette réglementation particulière n'existant pas dans la LPGA, les impôts directs visés à l'al. 1 incluent donc les impôts fonciers (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_584/2009 du 24 février 2010 ; ASA 79 (2010) p. 418, consid 3.3).

b. Le Tribunal fédéral a déjà examiné la compatibilité des droits de mutation genevois imposés à la caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accidents (CNA) avec l'art. 80 LPGA. Dans cette espèce, il a jugé, en application des critères vus ci-dessus, que les droits de mutation étaient des impôts indirects qui n'entraient, de ce fait, pas dans le champ d'application de l'art. 80 al. 1 LPGA. Partant, le principe de la force dérogatoire du droit fédéral n'était pas violé (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.202/2004 du 8 août 2005).

c. Le Tribunal fédéral a également eu à connaître d'un impôt foncier valaisan qui est prélevé, s'agissant des personnes morales, sur la valeur fiscale des immeubles, sans déduction de dettes (art. 101 de la loi fiscale valaisanne). Il l'a qualifié d'impôt direct cantonal revêtant la forme d'un impôt immobilier. Cet impôt foncier ne pouvait être perçu sur des biens fonciers faisant partie de la fortune d'une assurance-maladie sociale en vertu des normes légales fédérales, en l'occurrence l'art. 80 LPGA (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_584/2009 du 24 février 2010 ; ASA 79 (2010) p. 413).

L'IIC genevois, impôt foncier direct, entre ainsi dans le champ d'application de l'art. 80 al 1 LPGA.

En conséquence, la CCGC doit être exonérée de l'IIC pour ses immeubles, l'application du droit cantonal violant le principe de la force dérogatoire du droit fédéral.

9. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et la décision de la commission, confirmant les bordereaux litigieux, annulée.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'AFC qui succombe.
Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à la CCGC qui n'y a pas conclu
(art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 juin 2010 par la caisse cantonale genevoise de compensation contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 10 mai 2010 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 10 mai 2010 ;

annule les bordereaux d'impôt immobilier complémentaire 2004, 2005 et 2006 du 14 avril 2008 ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de l'administration fiscale cantonale ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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 la caisse cantonale genevoise de compensation, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :