Urteilskopf

131 I 394

40. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause Caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accidents et Me X. contre Conseillère d'Etat chargée du Dépar- tement des finances du canton de Genève (recours de droit public) 2P.202/2004 du 8 août 2005

Regeste (de):

Art. 80 Abs. 1 ATSG, Art. 8 und 49 BV; Befreiung von der Handänderungssteuer; derogatorische Kraft des Bundesrechts, Gleichbehandlung.

Altes und neues Recht betreffend die Steuerbefreiung der SUVA (E. 3.3). Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern sowie Wesen der Handänderungssteuer (E. 3.4). Gleichbehandlung mit den durch das kantonale Recht befreiten Einrichtungen (E. 4).

Regeste (fr):

Art. 80 al. 1 LPGA, art. 8 et 49 Cst.; exonération des droits de mutation; force dérogatoire du droit fédéral, égalité de traitement.

Ancien et nouveau droit régissant l'exonération fiscale de la CNA (consid. 3.3). Distinction entre impôts directs et indirects et nature du droit de mutation (consid. 3.4). Egalité de traitement avec les institutions exonérées par le droit cantonal (consid. 4).

Regesto (it):

Art. 80 cpv. 1 LPGA, art. 8 e 49 Cost.; esenzione fiscale in materia di diritti di mutazione; forza derogatoria del diritto federale, parità di trattamento.

Vecchio e nuovo diritto in merito all'esenzione fiscale dell'INSAI (consid. 3.3). Distinzione tra imposte dirette ed indirette, nonché natura del diritto di mutazione (consid. 3.4). Parità di trattamento con le istituzioni esentate in base al diritto cantonale (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 394

BGE 131 I 394 S. 394

La Caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accidents (CNA), sise à Lucerne, est un établissement de droit public ayant la personnalité morale. Par acte authentique du 5 mai 2004, instrumenté par Me X., notaire à Genève, la CNA a acquis les parcelles x et y, feuille x, de la commune de Genève/Eaux-Vives.
BGE 131 I 394 S. 395

Par courrier du 13 mai 2004, le notaire prénommé a requis le Conseil d'Etat du canton de Genève d'exonérer la transaction mentionnée ci-dessus notamment des droits de mutation. Par décision du 23 juin 2004, prise sur délégation du Conseil d'Etat, la Conseillère d'Etat chargée du Département des finances du canton de Genève a rejeté la demande. Elle a considéré que l'art. 80 de la loi fédérale du 6 octobre 2000 sur la partie générale du droit des assurances sociales (LPGA, entrée en vigueur le 1er janvier 2003; RS 830.1) ne prévoyait pas l'exonération des impôts fonciers tels que les droits de mutation. Agissant par la voie du recours de droit public, la CNA et le notaire prénommé demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision rendue le 23 juin 2004 par la Conseillère d'Etat chargée du Département des finances du canton de Genève. Ils dénoncent notamment une violation du principe de la force dérogatoire du droit fédéral ainsi qu'une application du droit cantonal contraire au principe d'égalité de traitement et arbitraire. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours.

Erwägungen

Extrait des considérants:

3.

3.1 Dénonçant une violation du principe de la force dérogatoire du droit fédéral, les recourantes soutiennent que la décision attaquée serait contraire à l'art. 80 al. 1 LPGA, qui exonère les assureurs notamment des impôts directs. En relation avec la loi fédérale sur la partie générale du droit des assurances sociales, le texte légal revêtirait une importance moindre. L'étude de la genèse de cette disposition montrerait que le législateur n'a pas entendu s'écarter de l'ancien art. 67 LAA, qui exemptait la CNA plus largement de tous les impôts. La référence aux impôts directs proviendrait de ce que le législateur s'est inspiré de l'ancien art. 94 de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS; RS 831.10), dans un but purement rédactionnel et sans vouloir introduire une limitation par rapport à l'ancien art. 67 LAA. Une interprétation large de l'art. 80 al. 1 LPGA se justifierait aussi d'un point de vue téléologique (éviter que les collectivités publiques s'imposent mutuellement, ne pas grever les assurances sociales). Il faudrait de plus tenir compte du fait que la Confédération et ses établissements ont été et sont exonérés de tous les impôts cantonaux, auparavant en vertu de l'art. 10 de la loi
BGE 131 I 394 S. 396

fédérale du 26 mars 1934 sur les garanties politiques et de police en faveur de la Confédération (RO 1934 p. 529 ss), dans sa teneur du 5 mai 1977 (RO 1977 p. 2250), et désormais de l'art. 62d de la loi fédérale du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA, qui a abrogé la loi fédérale sur les garanties politiques et de police en faveur de la Confédération avec effet au 1er décembre 2003; RS 172.010). Au demeurant, en relation avec l'art. 80 LPGA, les impôts indirects devraient être définis comme ceux dont le débiteur n'est pas identique à la personne qui supporte l'impôt. Les droits de mutation mis à la charge de la CNA ne répondraient pas à cette définition, car ils ne peuvent pas être répercutés sur quelqu'un d'autre. Il s'agirait donc d'impôts directs, de sorte que la CNA devrait être mise au bénéfice de l'exonération, contrairement à ce que prévoit la décision attaquée.
3.2 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, ATF 130 I 82 consid. 2.2 p. 86/87; ATF 129 I 402 consid. 2 p. 404). Le Tribunal fédéral examine en principe librement, dans chaque cas d'espèce, si les normes de droit cantonal ou communal sont compatibles avec le droit fédéral (ATF 130 I 96 consid. 2.3 p. 98; ATF 128 II 66 consid. 3 p. 70). 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; ATF 130 V 479 consid. 5.2 p. 484, ATF 130 V 472 consid. 6.5.1 p. 475).
BGE 131 I 394 S. 397

3.3 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 oeuvre 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 Etats 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 181 ss, p. 266). La loi fédérale sur l'assurance-accidents réglait l'exonération fiscale de la CNA à l'art. 67 et celle des autres assureurs à l'art. 71. L'ancien art. 67 al. 1 LAA avait la teneur suivante (RO 1982 p. 1697): "La CNA est exempte

d'impôts, sauf pour sa fortune immobilière en tant qu'elle n'est pas directement affectée à la gestion de l'assurance ou au placement de réserves mathématiques." L'ancien art. 71 al. 1 LAA disposait ce qui suit (RO 1982 p. 1698): "Les assureurs sont exonérés des impôts directs fédéraux, cantonaux et communaux pour les montants qu'ils affectent aux réserves mathématiques, à condition que celles-ci soient exclusivement destinées à garantir des droits fondés sur la présente loi." Ainsi, en ce qui concerne l'exonération fiscale, la CNA et les autres assureurs autorisés à pratiquer l'assurance-accidents n'étaient pas soumis au même régime. L'exonération avait une portée différente notamment dans la mesure où la CNA était en principe exemptée de tous les impôts, alors que les autres assureurs étaient affranchis des seuls impôts directs. L'art. 80 LPGA limite désormais lui aussi l'exonération aux impôts directs. Lors des travaux préparatoires, la Commission de la sécurité sociale et de la santé du Conseil national a proposé d'abroger l'art. 67 LAA - proposition qui a été suivie par les Chambres -, en considérant que l'exonération de la CNA était désormais prévue par la règle générale de l'art. 88 LPGA, devenu par la suite l'art. 80 LPGA (rapport de ladite commission, FF 1999 p. 4168 ss, 4354). C'est dire que le législateur a expressément envisagé le cas de la CNA, en décidant
BGE 131 I 394 S. 398

de la soumettre au régime général de l'art. 80 LPGA. Dans ces conditions, l'argumentation des recourantes, selon laquelle le législateur n'aurait pas voulu s'écarter de l'art. 67 LAA, ne peut être suivie. Il y a lieu au contraire de s'en tenir au texte clair de l'art. 80 al. 1 LPGA, qui limite l'exemption aux impôts directs.
3.4 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 (XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 2e éd., Genève/Bâle/Munich 2002, § 1 nos 19 ss; WALTER RYSER/BERNARD ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4e éd., Berne 2002, p. 18; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, vol. I, 9e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2001, § 3 nos 73 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 ("Steuergut", notion économique). Dans le cas des impôts directs, les deux notions coïncident, alors qu'elles sont différentes pour les impôts indirects (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, 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 (OLIVIER THOMAS, Les droits de mutation, thèse Lausanne 1991, p. 29). 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 de la loi genevoise du 9 octobre 1969 sur les droits d'enregistrement [LDE; RS/GE D 3 30]), il est calculé sur la base du prix d'acquisition. Il est par conséquent qualifié sans discussion d'impôt indirect (HÖHN/WALDBURGER, op. cit., § 3 no 37; OBERSON, op. cit., § 17 no 21; ATF 111 Ib 6 consid. 4a p. 8; RDAT 2000 II n° 1t p. 371, RNRF 82/2001 p. 118, 2P.89/1999, consid. 2b/ bb). Quant au critère de l'incidence économique qui vaut avant tout pour les impôts de consommation, il est vrai que, dans le cas
BGE 131 I 394 S. 399

particulier, le transfert de l'impôt à un tiers n'est pas prévu en tant que tel; les droits de mutation font toutefois partie des charges qui sont soit activées dans un compte "Immeubles", soit comptabilisées comme frais généraux de l'entreprise. 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 le grief de violation du principe de la force dérogatoire du droit fédéral doit être rejeté.
4.

4.1 Les recourantes soutiennent finalement que la décision entreprise fait une application contraire au principe d'égalité de traitement et arbitraire du droit cantonal. Elles relèvent que les art. 28 al. 1 let. a à p et 42 LDE exonèrent des droits de mutation le canton de Genève et ses établissements, les communes genevoises et leurs établissements ainsi que d'autres institutions à but exclusivement social. Selon elles, il est choquant, contraire au principe d'égalité de traitement et arbitraire de traiter la CNA différemment.

4.2 Le principe d'égalité (art. 8 Cst.) et la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) 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 réglementer 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 131 I 1 consid. 4.2 p. 6/7; ATF 129 I 346 consid. 6 p. 357 ss, ATF 129 I 113 consid. 5.1 p. 125). 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 (ATF 129 I 346 consid. 6 p. 357 ss, ATF 129 I 1 consid. 3 p. 3; ATF 127 I 185 consid. 5 p. 192 et les références citées).
4.3 Intitulé "Exemptions", l'art. 28 LDE fait partie du titre IV "Donations entre vifs". Son texte est le suivant:
BGE 131 I 394 S. 400

"1 Sont exemptes de tous droits, les donations faites:
a) aux Eglises, pour les besoins des cultes si celles-ci exercent leur activité dans le canton de Genève; b) à l'Etat de Genève, ainsi qu'aux établissements qui en dépendent; c) aux communes du canton de Genève, ainsi qu'aux établissements qui en dépendent; d) à l'Hospice général, au bureau central d'aide sociale et aux institutions qui en dépendent; e) aux Hôpitaux universitaires de Genève;
f) (abrogé)
g) (abrogé)
h) aux cliniques genevoises de Joli-Mont et de Montana
i) à la maison de retraite du Petit-Saconnex créée par la loi du 17 septembre 1993; j) à la fondation officielle de la jeunesse;
k) à l'office des allocations aux personnes âgées, veuves, orphelins et invalides créé par la loi du 25 octobre 1968; l) aux caisses de secours des sapeurs-pompiers visées par la loi du 22 mars 1899; m) à la fondation de secours mutuels aux orphelins;
n) (abrogé)
o) à la Croix-Rouge suisse ou à sa section genevoise;
p) au Comité international de la Croix-Rouge;
q) aux sociétés et institutions ayant la personnalité civile et leur siège dans le canton de Genève, qui exercent une activité d'utilité publique, culturelle ou de bienfaisance, dont les bénéficiaires, en règle générale, résident dans le canton de Genève ou sont de nationalité genevoise; r) aux sociétés et institutions ayant la personnalité civile et leur siège dans un autre canton qui exercent sur l'ensemble du territoire de la Confédération l'une ou l'autre des activités mentionnées sous lettre q; s) aux sociétés et institutions ayant la personnalité civile et leur siège dans un autre canton et qui exercent essentiellement dans ce canton, l'une ou l'autre des activités mentionnées sous lettre q. L'exemption de l'enregistrement et du paiement des droits n'est accordée dans ce cas que sous réserve de réciprocité. 2 En outre, le Conseil d'Etat peut exempter de l'enregistrement ou du paiement partiel ou total des droits d'autres sociétés et institutions ayant la personnalité civile et qui exercent soit dans le canton, soit hors de celui-ci, dans une mesure prépondérante, l'une ou l'autre des activités mentionnées sous lettre q de l'alinéa 1. [...]."

BGE 131 I 394 S. 401

L'art. 42 LDE fait partie du titre V "Ventes". Intitulé "Acquisition d'immeubles par une commune ou des institutions énumérées à l'article 28, alinéa 1, lettres a à p", il dispose ce qui suit: "1 Les acquisitions d'immeubles faites dans un but d'utilité publique par les communes ou les institutions énumérées à l'article 28, alinéa 1, lettres a à p, sont exemptées des droits prévus au présent titre. 2 Le Conseil d'Etat constate, dans chaque cas, par un arrêté spécial, si l'acquisition a un but d'utilité publique et remplit les conditions exigées." L'art. 42 LDE limite ainsi l'exemption des droits de mutation aux corporations, établissements et institutions énumérés aux let. a à p de l'art. 28 LDE, soit à ceux qui exercent une activité d'utilité publique ou d'intérêt général en principe en relation avec le canton de Genève. Or, la CNA n'en fait pas partie. Même dans le cadre de son monopole partiel, elle a une activité commerciale qui se distingue nettement de celle à laquelle se vouent ces corporations, établissements et institutions. Au vu des dispositions précitées - dont les recourantes ne prétendent pas qu'elles seraient elles-mêmes contraires au principe de l'égalité de traitement ni arbitraires -, l'autorité intimée n'a pas violé les droits constitutionnels en refusant d'exempter la CNA des droits de mutation en relation avec la transaction en cause. Partant, le grief tiré d'une application contraire au principe d'égalité de traitement et arbitraire du droit cantonal est mal fondé.