

*Projet présenté par les députés:*

*M<sup>mes</sup> et MM. Renaud Gautier, Olivier Jornot, Christiane Favre, Sophie Fischer, Francis Walpen, Beatriz de Candolle, Fabienne Gautier, Pierre Weiss, Edouard Cuendet, Yves Niedegger, Eric Stauffer, Roger Golay et Guy Mettan*

*Date de dépôt: 31 mai 2006*

*Messagerie*

## **Projet de loi modifiant différentes lois fiscales (fiscalité des donations)**

Le GRAND CONSEIL de la République et canton de Genève  
décrète ce qui suit :

### **Article 1 Modifications**

<sup>1</sup> La loi sur l'imposition des personnes physiques ; Détermination du revenu net – Calcul de l'impôt et rabais d'impôt – Compensation des effets de la progression à froid (LIPP-V) (D 3 16), du 22 septembre 2000, est modifiée comme suit :

### **Art. 8 (nouvelle teneur)**

Sont déduits du revenu les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique, jusqu'à concurrence de 20% des revenus diminués des déductions prévues aux articles 2 à 7 de la présente loi. Les dons en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements sont déductibles dans la même mesure.

Le taux de 20% prévu à l'alinéa précédent est porté à 50% pour les contribuables qui n'ont pas déjà bénéficié de cette extension au cours des quatre années précédentes.

\* \* \*

<sup>2</sup> La loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM) (D 3 15), du 23 septembre 1994, est modifiée comme suit :

**Art. 13, lettre c (nouvelle teneur)**

Les charges justifiées par l'usage commercial comprennent notamment :

- c) les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique, jusqu'à concurrence de 20% du bénéfice net imposable. Les dons en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements sont déductibles dans la même mesure ;

\* \* \*

<sup>3</sup> La loi sur les droits de succession (D 3 25), du 26 novembre 1960, est modifiée comme suit :

**Art. 6 (nouvelle teneur)**

<sup>1</sup> Sont exempts de tous droits, pour toute succession, les institutions d'héritiers, legs et autres libéralités à cause de mort 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.

<sup>2</sup> Il en va de même des attributions faites à des personnes morales qui ont leur siège à l'étranger, et qui poursuivent un but de service public, d'utilité publique ou culturel, lorsque ces personnes morales peuvent revendiquer le bénéfice d'une convention de double imposition avec la Suisse contenant une clause de non discrimination. Les autorités suisses apprécient les buts de service public, d'utilité publique et culturels selon les mêmes critères que pour les institutions suisses.

<sup>3</sup> Pour les institutions étrangères qui ne peuvent se prévaloir de l'alinéa 2, en raison de l'absence d'application d'une convention de double imposition contenant une clause de non discrimination, le Conseil d'Etat peut les exempter partiellement ou totalement des droits de succession. Le Conseil d'Etat statue sur chaque cas particulier qui lui est soumis. Sa décision est définitive.

<sup>4</sup> Le Conseil d'Etat est autorisé à conclure des accords de réciprocité en matière d'exemption et de réduction des droits de succession.

\* \* \*

<sup>4</sup> La loi sur les droits d'enregistrement (D 3 30), du 9 octobre 1969, est modifiée comme suit :

**Art. 6, lettre u (nouvelle teneur)**

Sont exempts de la formalité de l'enregistrement obligatoire :

- u) les donations faites aux institutions visées à l'article 28 ;

**Art. 11, al. 1 (nouvelle teneur)**

<sup>1</sup> Sous réserve des exceptions mentionnées aux articles 6, lettres u et v, 28 et 29, alinéa 5, toute disposition entre vifs par laquelle une personne physique ou morale cède, sans contrepartie correspondante, à une autre personne physique ou morale, tout ou partie de ses biens ou de ses droits, en propriété, en nue-propriété ou en usufruit, est, en tant que donation, soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement.

**Art. 28 (nouvelle teneur)**

<sup>1</sup> Sont exempts 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.

<sup>2</sup> Il en va de même des donations faites à des personnes morales qui ont leur siège à l'étranger, et qui poursuivent un but de service public, d'utilité publique ou culturel, lorsque ces personnes morales peuvent revendiquer le bénéfice d'une convention de double imposition avec la Suisse contenant une clause de non-discrimination. L'administration fiscale apprécie les buts de service public, d'utilité publique et culturels selon les mêmes critères que pour les institutions suisses.

<sup>3</sup> Pour les institutions étrangères qui ne peuvent se prévaloir de l'alinéa 2, en raison de l'absence d'application d'une convention de double imposition contenant une clause de non-discrimination, le Conseil d'Etat peut les exempter partiellement ou totalement des droits d'enregistrement. Le Conseil d'Etat statue sur chaque cas particulier qui lui est soumis. Sa décision est définitive.

<sup>4</sup> Le Conseil d'Etat est autorisé à conclure des accords de réciprocité en matière d'exemption et de réduction des droits d'enregistrement prévus au présent titre.

<sup>5</sup> Les libéralités faites par souscription publique en faveur d'institutions exerçant une activité d'utilité publique, philanthropique, de charité ou culturelle ne sont pas soumises aux droits de donation.

#### **Art. 42      Acquisition d'immeubles par une entité visée à l'art. 28 (nouvelle teneur)**

<sup>1</sup> Les acquisitions d'immeubles faites dans un but d'utilité publique ou culturel par les entités visées à l'article 28, alinéas 1 et 2, sont exemptées des droits prévus au présent titre.

<sup>2</sup> L'entité bénéficiaire de l'exonération doit, dans tous les cas, trois 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 cinq ans. A 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 cinq 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.

<sup>3</sup> Le Conseil d'Etat constate, dans chaque cas, par un arrêté spécial, si l'acquisition poursuit un but d'utilité publique ou culturel et remplit les conditions exigées.

#### **Art. 74, al. 1 et 2      (nouvelle teneur)**

<sup>1</sup> Lors d'échanges d'immeubles entre les institutions visées à l'article 28, alinéas 1 et 2, et des personnes privées, physiques ou morales, le Conseil d'Etat accorde aux dites institutions l'exonération des droits si l'opération est reconnue comme poursuivant un but d'utilité publique ou culturel. Dans ce cas, les personnes privées, physiques ou morales, restent soumises aux droits d'échange sur l'immeuble qu'elles acquièrent ainsi que sur la soulte dont

elles sont débitrices. Au surplus, l'article 42, alinéas 2 et 3, est applicable par analogie.

<sup>2</sup> Les échanges d'immeubles entre l'Etat, les communes et les institutions visées à l'article 28, alinéas 1 et 2, sont exonérés des droits comme il est prévu à l'article 42.

**Art. 89, al. 1 et 2 (nouvelle teneur)**

<sup>1</sup> Les emprunts contractés exclusivement dans un but d'utilité publique par les institutions visées à l'article 28, alinéas 1 et 2, sont exemptés des droits d'enregistrement.

<sup>2</sup> En outre, le Conseil d'Etat est autorisé à exempter partiellement ou totalement des droits, les emprunts contractés dans un but d'utilité publique par les institutions visées à l'article 28, alinéa 3.

\* \* \*

<sup>5</sup> La loi générale sur les contributions publiques (D 3 05), du 14 décembre 1887, est modifiée comme suit :

**Art. 76, al. 1 (nouvelle teneur)**

<sup>1</sup> Il est perçu un impôt annuel de 1‰ sur la valeur de tous les immeubles situés dans le canton et dont le propriétaire n'est pas exonéré des impôts généraux frappant la valeur et le rendement de ces immeubles.

\* \* \*

**Article 2 Entrée en vigueur**

Le Conseil d'Etat fixe la date d'entrée en vigueur de la présente loi.

## ***EXPOSÉ DES MOTIFS***

Mesdames et

Messieurs les députés,

Le 8 octobre 2004, l'Assemblée fédérale a adopté une modification de la législation relative aux fondations de droit privé <sup>(1)</sup>. Cette modification portait non seulement sur les dispositions de droit civil, mais également sur la fiscalité en relation avec les fondations (loi sur la TVA, loi fédérale sur l'impôt fédéral direct et loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes « LHID »).

La modification législative fédérale est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006. A défaut de disposition transitoire prévue par le droit fédéral, les nouvelles règles contenues dans la LHID s'imposent aux cantons dès cette date.

Le 11 janvier 2006, le Conseil d'Etat a déposé un projet de loi modifiant la loi d'application du code civil et du code des obligations (PL 9761, adopté le 7 avril 2006 par le Grand Conseil). Ce projet de loi vise à transposer, au niveau cantonal, les modifications civiles du droit des fondations. En revanche, il ne traite pas des modifications fiscales cantonales imposées par le législateur fédéral.

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.

Concrètement, les principales mesures contenues dans le présent projet sont les suivantes :

**(i) concernant les impôts sur le revenu et sur le bénéfice**

- déductibilité, auprès du donateur, des versements bénévoles, non plus limitée aux versements en espèces, mais étendue aux autres valeurs patrimoniales ;
- augmentation du plafond de la déduction des versements bénévoles à 20% du revenu net des personnes physiques, respectivement 20% du bénéfice net des personnes morales.

**(ii) concernant les impôts sur les successions et sur les donations**

- unification, entre les donations et les successions, des dispositions concernant l'exonération des versements bénévoles ;
- pour les institutions suisses : exonération complète en cas de libéralités versées à des institutions suisses exonérées d'impôts sur le bénéfice et sur le capital en raison de leur but de service public, d'utilité publique, culturel, ou en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements ;
- pour les institutions étrangères, exonération similaire dans la mesure où elles peuvent revendiquer l'application d'une clause de non-discrimination prévue par une convention de double imposition ;
- pour les autres institutions étrangères, exonération à la libre appréciation du Conseil d'Etat.

**(iii) concernant le droit de mutation**

- exonération pour les acquisitions d'immeubles faites dans un but d'utilité publique ou culturel.

**(iv) Concernant l'impôt immobilier complémentaire**

- exonération pour les immeubles appartenant à des institutions exonérées d'impôts.

# I. ÉLARGISSEMENT, AUPRÈS DES DONATEURS, DE LA NOTION DE VERSEMENT BÉNÉVOLE DÉDUCTIBLE ET DE SES PLAFONDS ACTUELS (MODIFICATIONS DES ART. 8 LIPP-V ET 13LIT.C LIPM)

## A. *Rappel : le système en matière d'impôt fédéral direct*

### *1. Réglementation en vigueur jusqu'au 31 décembre 2005*

Jusqu'au 31 décembre 2005, les versements bénévoles étaient déductibles auprès du donateur, aux conditions cumulatives suivantes (art. 33, al.1, lettre i, et 59, al. 1, lettre c, LIFD) :

- le versement bénévole devait intervenir en espèces ;
- en faveur d'une personne morale qui a son siège social en Suisse ;
- cette dernière devait être exonérée des impôts en raison de son but de service public ou de pure utilité publique ;
- à teneur de la loi, la déductibilité était plafonnée à 10% du revenu/bénéfice imposable net, avant déductions sociales mais après déductibilité du don lui-même ;
- enfin pour les donateurs qui sont des personnes physiques, l'ensemble des versements bénévoles annuels effectués par le donateur devait s'élever à au moins 100 F.

### *2. Nouvelle réglementation à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006*

Le nouveau droit des fondations prévoit, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, une nouvelle réglementation de la déductibilité des versements bénévoles (art. 33a, et 59, al. 1, lettre c, LIFD) :

- sont désormais déductibles, non seulement les versements en espèces, mais également ceux sous forme **d'autres valeurs patrimoniales**. La notion d'« autres valeurs patrimoniales » comprend les biens mobiliers et immobiliers ainsi que les capitaux – y compris les créances – et les droits de propriété intellectuelle. En revanche, le travail n'est pas considéré comme une valeur patrimoniale <sup>(2)</sup>;
- l'institution bénéficiaire doit être exonérée des impôts en raison de son but de service public ou d'utilité publique. L'exigence d'un but de **pure** utilité publique a donc disparu ;

- en outre, le plafond des déductions a été porté de 10% à **20%**. Pour les personnes physiques, ce 20% se calculera sur le revenu net imposable, avant déduction des versements bénévoles et des déductions sociales.

## **B. Le système en droit genevois**

### ***1. Situation actuelle***

En droit genevois actuel, la législation aménage la déduction des versements bénévoles de la manière suivante :

#### *a. Pour les personnes physiques (art. 8 LIPP-V ; teneur actuelle) :*

*Sont déduits du revenu les versements bénévoles à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou de pure utilité publique, jusqu'à cinq pour cent du revenu net (avant déduction du don lui-même).*

Cette disposition doit être adaptée aux modifications législatives fédérales. En effet, elle ne mentionne pas la possibilité de déduire les dons en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements. En outre, la référence aux institutions de *pure utilité publique* doit être supprimée, car non conforme au droit fédéral.

Enfin, on constate que le droit genevois, avec son plafond de déductibilité de 5%, reste bien en deçà :

- du droit fédéral (10% jusqu'en 2005, 20% dès 2006) ;
- du droit fiscal genevois applicable aux personnes morales (10% actuellement, cf. ci-après) ;
- des autres cantons (cf. ci-après).

Ainsi donc, dans un souci de renforcer la compétitivité du canton de Genève pour les institutions poursuivant un but d'utilité publique, et par souci d'harmonisation fiscale, nous proposons de porter le plafond de la déduction à 20% du revenu imposable.

*b. Pour les personnes morales (art.13, lettre c, LIPM ; teneur actuelle)*

Les charges justifiées par l'usage commercial comprennent notamment les versements bénévoles faits en espèces à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et qui sont exonérées des impôts en raison de leur but de service public ou d'utilité publique jusqu'à concurrence de 10% du bénéfice net.

Afin d'harmoniser le droit fiscal genevois à la LHID, il convient d'étendre la déduction aux dons intervenant sous une autre forme que des versements en espèces.

Par ailleurs, et pour les mêmes motifs que pour les personnes physiques, il convient de hausser le plafond de la déduction.

*c. Comparaison intercantonale*

Aujourd'hui, les cantons favorisent de plus en plus les donations à des institutions poursuivant un but d'utilité publique ou de service public. Ainsi, et selon les statistiques de l'administration fédérale des contributions, les cantons de Zurich, Soleure, Argovie, Thurgovie, Obwald et Nidwald prévoient une déduction des versements à hauteur de 20% du revenu/bénéfice imposable<sup>(3)</sup>. A cette liste, il conviendra d'ajouter les cantons qui ont ou sont sur le point de porter la déduction à 20%, comme cela est le cas pour l'impôt fédéral direct (Vaud, Saint-Gall, etc.).

En outre, on relèvera que le canton de Bâle-Campagne autorise une déduction des versements bénévoles sans limite aucune.

Il n'y a pas de raison de prévoir un taux de déduction différent pour les personnes physiques par rapport aux personnes morales, comme le droit genevois le prévoit actuellement. Par souci d'harmonisation fiscale et de compétitivité intercantonale en faveur des institutions caritatives, nous proposons de porter le seuil de déduction à 20% du revenu imposable.

## **II. SIMPLIFICATION ET UNIFICATION DES PRINCIPES CONTENUS DANS LES LOIS SUR LES DROITS D'ENREGISTREMENT (LDE) ET SUR LES DROITS DE SUCCESSION (LDS) (MODIFICATIONS DES ART. 6 LDE ET 28 LDS)**

### ***A. Situation actuelle***

La situation actuelle relative au traitement fiscal des versements bénévoles sous l'angle de la LDE et de la LDS est particulièrement compliquée et désuète.

On rappellera, tout d'abord, que les libéralités versées aux institutions poursuivant un but d'utilité publique sont soumises à l'impôt sur les donations (prévu aux art. 11 et suivants LDE), lorsqu'elles interviennent entre vifs. Lorsqu'elles surviennent à cause de mort, elles sont soumises à l'impôt sur les successions (LDS). L'impôt sur les donations ou sur les successions est alors perçu au barème de la cinquième catégorie (absence de lien de parenté entre le donateur/défunt et l'institution bénéficiaire), dont le taux maximum est de 54.6% à partir de 100 000 F (centimes additionnels cantonaux compris).

L'assujettissement à ces impôts intervient lorsque le donateur/défunt avait son dernier domicile dans le canton ou lorsque la libéralité porte sur un immeuble situé dans le canton. En matière de droits de succession, il y a également assujettissement si le défunt possédait des meubles meublants, collections et objets d'art de toute nature qui se trouvent dans le canton, ou s'il possédait d'autres biens sis dans le canton, spécifiés dans une convention internationale en matière de double imposition, lorsque celle-ci autorise leur imposition aux droits au lieu de leur situation (art. 4, al. 5, lettres b et c, LDE).

De manière surprenante, le traitement fiscal prévu pour les libéralités à des institutions poursuivant un but d'utilité publique n'est toutefois pas identique dans la LDS et la LDE.

#### ***1. Libéralités à cause de mort (LDS)***

L'art. 6 LDS traite de l'exonération de certaines institutions. La teneur de cette disposition est la suivante :

- 1. Sont exempts de tous droits, pour toute succession, les institutions d'héritiers, les legs et autres libéralités à cause de mort faits :***

- a. *aux Eglises, pour les besoins des cultes, si elles exercent leur activité dans le canton de Genève ;*
  - b. *à la Confédération et à tous les fonds administrés par celle-ci, dans les limites des prescriptions fédérales en la matière ;*
  - c. *à l'Etat de Genève, ainsi qu'aux établissements qui en dépendent ;*
  - d. *aux communes du canton de Genève, ainsi qu'aux établissements qui en dépendent ;*
  - e. *à l'hospice général, au bureau central d'aide sociale (a) et aux institutions qui en dépendent ;*
  - f. *à l'hôpital cantonal universitaire et aux services qui en dépendent ;*
  - g. *aux institutions universitaires de psychiatrie ;*
  - h. *à l'hôpital de Loëx ;*
  - i. *aux cliniques genevoises de Joli-Mont et de Montana ;*
  - j. *à la maison de retraite du Petit-Saconnex créée par la loi du 17 septembre 1993 ;*
  - k. *à la fondation officielle de la jeunesse ;*
  - l. *à l'office des allocations aux personnes âgées, veuves, orphelins et invalides créée par la loi du 25 octobre 1968 ;*
  - m. *aux caisses de secours des sapeurs-pompiers visées par la loi du 22 mars 1899 ;*
  - n. *à la fondation de secours mutuels aux orphelins ;*
  - o. *(...)*
  - p. *à la Croix-Rouge suisse ou à sa section genevoise ;*
  - q. *au Comité international de la Croix-Rouge.*
2. *En outre, le Conseil d'Etat peut exempter partiellement ou totalement des droits d'autres sociétés et institutions ayant la personnalité civile, à la double condition qu'elles exercent une activité d'utilité publique, philanthropique ou de charité et que le testateur n'ait pas mis les droits à la charge des héritiers légaux ou institués.*
  3. *Le Conseil d'Etat statue sur chaque cas particulier qui lui est soumis. Sa décision est définitive.*

### *a. Liste des institutions exonérées*

On constate donc que, sous réserve de la liste exhaustive susmentionnée d'institutions mentionnées, la LDS laisse au Conseil d'Etat le soin de décider, en opportunité, si les institutions d'utilité publique peuvent être exonérées, partiellement ou totalement, des droits de succession.

### *b. Mise à la charge des héritiers des droits de succession*

Quant à la condition prévue au second alinéa de cette disposition, à savoir que le testateur n'ait pas mis les droits à la charge des héritiers légaux ou institués, elle nous paraît discutable. En effet, en mettant les droits à la charge des héritiers, le testateur effectue en réalité un legs supplémentaire en faveur de l'institution bénéficiaire, legs portant sur la libération de l'obligation de payer l'impôt.

Dès lors, il convient, à notre avis, de revoir la suppression de l'exonération des droits de succession, lorsque ces droits ont été mis à la charge des héritiers.

## **2. Libéralités entre vifs (LDE)**

La LDE prévoit une liste plus étendue – mais également plus complexe – des institutions exonérées. En effet, l'article 28 LDE, qui traite de cette question, à la teneur suivante :

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. (...) ;
  - g. (...) ;
  - 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 créée 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. (...)
  - 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 et 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.
  3. Le Conseil d'Etat statue sur chaque cas particulier qui lui est soumis. Sa décision est définitive.
  4. Le Conseil d'Etat est autorisé à conclure des accords de réciprocité en matière d'exemption d'enregistrement, de réduction ou d'exonération des droits de donation concernant les cas visés au présent article.

*5. Les libéralités faites par souscription publique en faveur d'institutions exerçant une activité d'utilité publique, philanthropique, de charité ou culturelle ne sont pas soumises aux droits de donation.*

Ainsi, l'article 28 LDE contient, outre une énumération d'institutions exonérées (liste essentiellement identique à celle prévue à l'article 6 LDS), les institutions d'utilité publique suivantes :

- i. celles qui ont leur siège dans le canton, lorsque les bénéficiaires, en règle générale, résident dans le canton ou sont de nationalité genevoise ;
- ii. celles qui ont leur siège dans un autre canton et qui exercent leur activité sur l'ensemble du territoire Suisse ;
- iii. celles qui ont leur siège dans un autre canton, qui exercent leur activité essentiellement dans cet autre canton, sous réserve de réciprocité <sup>(4)</sup>.

Dans ces trois cas de figure, l'exonération est complète et porte aussi bien sur les attributions en espèces, qu'en d'autres valeurs patrimoniales (valeurs mobilières ou immobilières).

De plus, et tout comme pour les droits d'enregistrement, le Conseil d'Etat est doté d'un pouvoir supplémentaire d'exempter partiellement ou totalement des droits de succession d'autres institutions d'utilité publique.

Enfin, les libéralités faites par souscription publique en faveur d'institutions d'utilité publique ne sont pas soumises à l'impôt sur les donations (art. 28 al.5 LDE).

***3. Les arrêtés du Conseil d'Etat relatifs à la quotité de réduction des droits de succession et des droits d'enregistrement***

Par souci d'égalité de traitement et, vraisemblablement, de transparence, le Conseil d'Etat a promulgué des arrêtés de portée générale, indiquant le taux de réduction des droits de succession et de donation aux institutions poursuivant un but d'utilité publique. Ces arrêtés, valables pour des périodes de cinq ans, sont applicables aux situations pour lesquelles la loi ne prévoit pas une exonération complète de ces impôts.

L'arrêté actuellement en vigueur est valable pour les années 2003 à 2007<sup>(5)</sup>. Il prévoit les taux de réduction suivants :

- 70% pour les libéralités mobilières effectuées en faveur d'institutions genevoises ;

- 50% pour les libéralités mobilières effectuées en faveur d'institutions confédérées ;
- 25% pour les libéralités mobilières effectuées en faveur d'institutions étrangères.

Compte tenu du fait que le taux maximum des impôts sur les successions et sur les donations est de 54.6% (5<sup>e</sup> catégorie), l'application de l'arrêté du Conseil d'Etat aboutit aux taux effectifs maximaux suivants :

- 16,38% pour les libéralités mobilières effectuées en faveur d'institutions genevoises ;
- 27,3% pour les libéralités mobilières effectuées en faveur d'institutions confédérées ;
- 40,95% pour les libéralités mobilières effectuées en faveur d'institutions étrangères ;
- 54,6% pour les libéralités *immobilières* effectuées en faveur d'institutions genevoises, confédérées ou étrangères.

## B. Appréciation générale

A notre sens, le système actuellement en place prête le flanc à la critique, pour différentes raisons :

- premièrement, le système comprend d'importantes différences de traitement, selon que la libéralité est transmise entre vifs ou à cause de mort ;
- deuxièmement, le traitement différencié, selon que l'institution à son siège social dans le canton de Genève ou dans une autre canton, constitue une discrimination qui viole l'interdiction constitutionnelle de la double imposition intercantonale.

En effet, en application de l'interdiction constitutionnelle de la double imposition intercantonale, le Tribunal fédéral a eu, à plusieurs reprises, l'occasion de relever qu'« *il n'est en particulier pas admissible qu'un canton impose davantage un contribuable pour tout ou partie des éléments imposables dans ce canton au motif qu'il ne relève pas seulement de sa souveraineté, mais aussi de celle d'un autre canton* »<sup>(6)</sup>. Dès lors, il n'y a plus lieu, à notre sens, que le fisc genevois taxe des libéralités effectuées en faveur d'une institution confédérée plus lourdement que des libéralités effectuées en faveur d'une institution genevoise.

- troisièmement, pour les institutions étrangères, il est douteux qu'un traitement moins favorable des libéralités qu'elles reçoivent soit compatible avec l'interdiction de la discrimination contenue dans la plupart des conventions de double imposition conclues par la Suisse.

En effet, ces clauses de prohibition de la discrimination s'appliquent aux impôts « de toute nature ou dénomination », et donc également à ceux qui sortent du champ d'application de la convention concernée <sup>(7)</sup>. Dès lors, il est possible d'invoquer les clauses de non-discrimination contenues dans les conventions de double imposition en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, pour s'opposer à un prélèvement discriminatoire des impôts genevois sur les successions et sur les donations.

- enfin, la perception d'un impôt compris (compte tenu de l'exonération partielle pour but d'utilité publique) entre 16% et 40% sur les libéralités mobilières, voire 54,6% sur les libéralités immobilières, décourage certainement de nombreuses vocations généreuses, voire même pourrait inciter certains contribuables fortunés à se délocaliser. Du reste, le canton de Genève est le seul à prévoir une législation aussi restrictive. Dans les autres cantons, les libéralités en faveur d'institutions poursuivant des buts d'utilité publique ou de service public sont généralement exonérées des impôts sur les donations et sur les successions. <sup>(8)</sup>

En conséquence, une modification de la législation en matière de droits de succession et de donation s'impose, ne serait-ce que pour garantir l'égalité de traitement entre les institutions genevoises et suisses, ainsi que l'absence de discrimination vis-à-vis d'institutions étrangères au bénéfice d'une clause de non-discrimination.

De plus, il est inéquitable de prélever un impôt pouvant atteindre 40% (54,6% en matière immobilière) sur des libéralités faites à des institutions d'utilité publiques (institutions caritative, philanthropiques, etc.). Concrètement, cela signifie que près de la moitié du don revient, en réalité, à l'Etat !

Enfin, l'instauration d'un lourd impôt pour les libéralités faites à des institutions étrangères est également inéquitable au motif que ces libéralités ne seront, en outre, pas déductibles au niveau des impôts directs (revenu/bénéfice) du donateur, alors qu'elles le seraient si elles intervenaient en faveur d'institutions suisses. <sup>(9)</sup>

Compte tenu de ce qui précède, les articles 6 LDS et 28 LDE doivent être modifiés.

Les modifications proposées sont fondées sur les principes suivants :

- Instauration de règles identiques en matière de droits de succession et d'impôt sur les donations ;
- exonération des libéralités à des institutions d'utilité publique genevoises, suisses ou étrangères au bénéfice d'une clause de non-discrimination figurant dans une convention de double imposition ;
- maintien de la marge d'appréciation actuelle du Conseil d'Etat dans les autres cas (libéralités à des institutions étrangères ne bénéficiant pas d'une convention de double imposition), y compris possibilité de conclure des accords de réciprocité (comme c'est le cas actuellement avec la France).

### **III. DROITS DE MUTATION EN CAS D'ACHAT D'IMMEUBLES PAR UNE INSTITUTION POURSUIVANT UN BUT D'UTILITÉ PUBLIQUE (MODIFICATION DE L'ART. 42 LDE)**

L'article 42 LDE prévoit une exonération du droit de mutation sur les acquisitions d'immeubles faites dans un but d'utilité publique par les communes ou les institutions exonérées à l'article 28, alinéa 1, lettres a à p, LDE.

La teneur actuelle de l'article 42 LDE est la suivante :

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.*

Pour rappel, l'article 28, alinéa 1, lettres a à p LDE contient la liste énumérative des institutions exonérées de l'impôt sur les donations. En revanche, les exonérations partielles ou totales prévues de manière générale aux articles 28, alinéa 1, lettres q à s, et alinéas 2 et 3 ne sont donc pas visées. Dès lors, les autres institutions qui poursuivront un but d'utilité publique ne peuvent demander en l'état l'exonération du droit de mutation.

Ainsi, le système actuel exonère du droit de mutation les institutions mentionnées à l'article 28, alinéa 1, lettres a à p (Eglises, 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.

Dans ce contexte, se pose la question de savoir s'il ne serait pas opportun de prévoir parallèlement à un élargissement de l'article 42 LDE, une clause selon laquelle l'exonération est conditionnée à l'affectation, *pendant une certaine durée*, de l'immeuble à son but d'utilité publique. Une solution inspirée de l'art. 8A LDE (Casatax) est ainsi proposée envisagée.

#### **IV. EXONÉRATION DE L'IMPÔT IMMOBILIER COMPLÉMENTAIRE (MODIFICATION DE L'ART. 76 AL. 1 LCP)**

Conformément à l'article 76, alinéa 1, de la loi générale sur les contributions publiques (LCP), le canton de Genève prélève l'impôt immobilier complémentaire sur la valeur de tous les immeubles situés dans le canton *et qui ne sont pas exonérés des impôts par des dispositions de la présente loi*. Pour les personnes morales ne poursuivant pas un but lucratif, cet impôt est perçu annuellement au taux de 1,5‰ (art. 77, al. 1, lettre a, LCP).

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995, les dispositions légales régissant l'imposition des personnes morales ont été transférées de la LCP à la LIPM. Quant aux dispositions concernant l'imposition des personnes physiques, elles ont été sorties de la LCP au 1<sup>er</sup> janvier 2001 pour figurer dans les différentes LIPP. A présent, la LCP ne traite donc plus de l'exonération fiscale de certaines catégories de contribuables.

Le fait que les dispositions sur l'exonération des personnes morales aient été transférées de la LCP à la LIPM a pour conséquence que l'article 76, alinéa 1, LCP doit être interprété comme exonérant désormais de l'impôt immobilier complémentaire les personnes morales exonérées d'impôt, conformément à la LIPM. En effet, l'absence de toute référence à l'article 76, alinéa 1, LCP dans les travaux parlementaires concernant la LIPM signifie que le législateur a simplement oublié d'adapter cette disposition.

L'administration fiscale cantonale est toutefois d'un avis différent. En effet, son information 6/2004 du 8 mars 2004 sur la portée de l'exonération des personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique indique que l'exonération fiscale des personnes morales poursuivant un but d'utilité publique ne porterait pas sur l'impôt immobilier complémentaire.

Il convient donc de lever toute ambiguïté sur cette question et de prévoir, à l'instar d'autres cantons (LU, TG, FR, NE, TI) <sup>(10)</sup>, une exonération de l'impôt immobilier complémentaire pour les immeubles appartenant à des institutions exonérés d'impôt en raison de leur but d'utilité publique ou de service public.

\* \* \*

Au bénéfice de ces explications, nous vous remercions, Mesdames et Messieurs les députés, de réserver un bon accueil au présent projet de loi.

- (1) *RO 2005, p. 4545.*
- (2) *Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etat concernant la révision de la législation régissant les fondations, p. 7445, in : Feuille fédérale 2003, p. 7425 et ss.*
- (3) *Brochures d'informations fiscales publiées par l'administration fédérale des contributions, « L'imposition des personnes morales, mars 2006 » et « L'impôt sur le revenu des personnes physiques, juillet 2005 ».*
- (4) *De manière surprenante, les accords de réciprocité intercantonaux ne sont pas publiés dans le recueil systématique du droit genevois (alors qu'ils devraient apparemment l'être, en application de l'article 19 de la loi genevoise sur la forme, la publication et la promulgation des actes officiels). A notre connaissance, le canton de Genève a conclu de tels accords avec les cantons de Neuchâtel, Bâle-Campagne, Vaud, Berne, Valais, Jura et Schaffhouse.*
- (5) *Il a été publié dans la Feuille d'Avis Officielle du 20 décembre 2002, p. 2043.*
- (6) *Cf. notamment, ATF 104 Ia 256, P. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3<sup>e</sup> édition, Berne 2003, p. 42 ; D. de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, Berne 2005, p. 24.*
- (7) *X. Oberson, Précis de droit fiscal international, 2<sup>e</sup> édition, Berne 2004, p. 201.*

- (8) *Conférence suisse des impôts CSI, Informations fiscales, Les impôts sur les successions et donations, décembre 2004, p. 20. Certains cantons limitent l'exonérations aux institutions se trouvant dans le canton et aux institutions extracantonaux sous réserve de réciprocité. Comme mentionnée dans le présent projet de loi, le traitement différencié selon le siège social de l'institution bénéficiaire est contraire à l'interdiction de la double imposition intercantonale.*
- (9) *A ce niveau, il nous paraît toutefois difficile d'invoquer l'interdiction conventionnelle du traitement discriminatoire. En effet, le contribuable pour les impôts directs (revenu/fortune) est, dans ce cas, le donateur, domicilié en Suisse, et non pas l'institution bénéficiaire étrangère.*
- (10) *Conférence suisse des impôts CSI, Informations fiscales, l'impôt foncier, février 2006, p. 7.*