

DEPARTEMENT DES FINANCES  
ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE  
Service juridique

Note à : Madame Micheline CALMY-REY

Concerne: PL 8708 et art. 53 A de la Constitution de la République et canton de Genève

Date : 22 mars 2002

---

L'article 8A du PL 8708, suite à son adoption par le Grand Conseil, devrait-il être soumis au référendum obligatoire de l'article 53A de la Constitution de la République et canton de Genève (ci-après, Cst. gen.)?

Pour répondre à la question posée, il convient tout d'abord d'examiner si les droits d'enregistrement doivent revêtir la qualification d'impôts (A); il s'agit ensuite d'examiner la lettre de l'article 53A de la Cst. gen., de même que la volonté des auteurs du contre-projet à l'initiative 112 (PL 8497) qui est précisément à l'origine de l'article 53A de la Cst. gen. (B), et d'interpréter l'article 8A du PL 8708 à la lumière de l'article 53A de la Cst. gen. (C). Il y a lieu enfin de conclure (D).

**A. Les droits d'enregistrement perçus selon la Loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (ci-après, LDE), doivent-ils être considérés comme des impôts?**

a. La loi

L'article 1 LDE donne une définition des droits d'enregistrement. Ainsi:

*"Les droits d'enregistrement sont un impôt qui frappe toute pièce, constatation, déclaration, condamnation, convention, transmission, cession et en général toute opération ayant un caractère civil ou judiciaire, dénommés dans la présente loi: "actes et opérations", soumises soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement (...)"*

La loi elle-même définit donc les droits d'enregistrement en tant qu'impôt.

Qu'en est-il de la jurisprudence et de la doctrine?

## b. La jurisprudence

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, *"L'impôt est la contribution versée par un particulier à une collectivité publique pour participer aux dépenses résultant des tâches générales dévolues à cette dernière en vue de la réalisation du bien commun. Il est perçu sans condition, non pas comme contrepartie d'une prestation de l'Etat ou d'un avantage particulier, mais en fonction d'une certaine situation économique réalisée en la personne de l'assujéti"* (ATF 122 I 334, c. 4 b; RDAF 1997 II 334).

Selon la définition qui précède, l'impôt est donc une contribution non causale.

En revanche, les taxes causales qui comprennent la taxe ou l'émolument, la charge de préférence et la taxe de remplacement, constituent la contrepartie d'une prestation ou d'un avantage particulier accordé par l'Etat à un citoyen déterminé et appréciable économiquement. Les taxes causales reposent donc sur un lien particulier entre l'Etat et le contribuable et le montant de la contre-prestation doit correspondre au coût de la prestation (ATF 121 II 141, c. 3 a).

Dans un arrêt déjà fort ancien du 16 juillet 1965 en la cause S (Archives 35, 325), le Tribunal fédéral a expressément déclaré que les droits de mutation (appelés dans le canton de Genève droits d'enregistrement) étaient des impôts et non des émoluments ou des taxes.

## c. La doctrine

La doctrine considère que les droits d'enregistrement ou de mutation sont des impôts non périodiques qui frappent des faits générateurs irréguliers ou uniques ou des impôts réels, c'est-à-dire des impôts qui se fondent sur un élément économique indépendant de la capacité contributive du contribuable ou encore des impôts indirects (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, chapitre 1, § 1, n. 19 et 23; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> édition complètement refondue, p. 56 à 59; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, § 28, n. 3 et ss., p. 748 et ss.).

Dans son ouvrage spécialisé intitulé "Les droits de mutation" (volume 104, Publication de la Chambre fiduciaire suisse, p. 29), Olivier Thomas définit l'impôt sur les mutations comme étant *"un impôt indirect frappant les transactions juridiques comme telles, c'est-à-dire le transfert de droits d'un sujet à un autre (...) ou un impôt frappant les transferts juridiques et*

*économiques à titre onéreux ou gracieux, entre vifs ou pour cause de mort, d'immeubles ou de parts d'immeubles (....)".*

Il résulte ainsi très clairement de la loi, de la jurisprudence et de la doctrine que les droits d'enregistrement doivent être considérés comme des impôts. En tant que tels, ils sont donc susceptibles d'être soumis au référendum obligatoire de l'article 53 A de la Cst. gen.

### **B. Analyse du texte de l'article 53 A Cst. gen. et de la volonté des auteurs du contre-projet à l'IN 112 (PL 8497)**

L'article 53 A de la Cst. gen. prévoit de soumettre au référendum obligatoire les lois qui ont pour objet un nouvel impôt ou la modification du taux ou de l'assiette d'un impôt.

Analysé textuellement, l'article 53A de la Cst gen. soumet au référendum obligatoire **soit** un nouvel impôt, **soit**, implicitement, un ancien impôt dont le taux ou l'assiette est modifié.

En revanche, l'analyse des travaux préparatoires indique que pour les auteurs du PL 8497, (contre-projet à l'IN 112), il s'agissait, d'une part, de limiter le référendum obligatoire à l'impôt qui était défini comme une contribution non causale, en excluant dudit référendum les taxes et les émoluments (PL 8497, exposé des motifs, tiré à part, p. 14; dans le même sens, Mémorial des séances du Grand Conseil, séance du 28 octobre 1999 (après-midi), p. 7168).

Il s'agissait d'autre part de soumettre au référendum obligatoire, toute modification de la fiscalité qu'elle soit "vers le haut ou vers le bas" (PL 8497, exposé des motifs, tiré à part, p. 15), toute hausse ou baisse d'impôt (PL 8497, op. cit., p. 16; dans le même sens, Mémorial des séances du Grand Conseil, séance du 28 octobre 1999 (après-midi), p. 7167).

### **C. Interprétation de l'article 8A du PL 8708**

L'alinéa 1 de l'article 8A du PL 8708 prévoit une réduction des droits d'enregistrement perçus à l'occasion d'un transfert de propriété. Il s'agit donc d'une réduction de l'impôt dû en pareille circonstance et non d'une réduction du taux prévu à l'article 33 LDE, ni même d'une modification de l'assiette de l'impôt. Il ne s'agit pas en l'espèce non plus d'un nouvel impôt.

Si l'on se fonde exclusivement sur le texte de l'article 53A de la Cst. gen., l'on devrait conclure que l'article 8A, alinéa 1 du PL 8708 ne devrait pas être soumis au référendum obligatoire.

Toutefois, il incombe de prendre en considération **la volonté des auteurs du PL 8497, qui était de soumettre au référendum obligatoire toute hausse ou baisse d'impôt**. On arrive ainsi à la conclusion que l'article 8A, alinéa 1 du PL 8708 doit être soumis au référendum obligatoire de l'article 53A de la Cst. gen.. Cette interprétation doit en effet être privilégiée, la volonté des auteurs du PL 8497 devant l'emporter sur le texte même de l'article 53 A de la Cst. gen.

Et l'on arrive exactement aux mêmes conclusions, en ce qui concerne l'article 8A, alinéa 2 du PL 8708.

#### D. Conclusions

Le PL 8708, suite à son adoption par le Grand Conseil, devra être soumis au référendum obligatoire prévu par l'article 53A de la Constitution de la République et canton de Genève.

Je reste bien volontiers à votre disposition si vous avez besoin de renseignements complémentaires.

Meilleurs messages.

Arlette STIEGER

A. Stieger