

Date de dépôt : 12 juin 2012

Rapport

de la Commission fiscale chargée d'étudier le projet de loi du Conseil d'Etat modifiant la loi d'application de la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (LaLFAIE) (E 1 43)

Rapport de M^{me} Mathilde Captyn

Mesdames et
Messieurs les députés,

Déposé par le Conseil d'Etat le 25 novembre 2011, ce projet de loi a occupé la Commission fiscale les 10 et 24 janvier, 3 avril et 8 mai 2012, sous la présidence de M. Christophe Aumeunier.

Le département des finances était représenté lors de ces séances par :

- M. Hiler David, conseiller d'Etat, DF
- M. Lugon-Moulin Bertrand, secrétaire général adjoint, DF
- M^{me} Busca Bonvin Sarah, directrice générale adjointe, AFC, DF
- M. Berhe Merachew, économètre, AFC, DF
- M^{me} Vogt Moor Claire, affaires fiscales AFC, DF
- M. Riedi Gérard, procès-verbaliste (SGGC)

Nous remercions toutes ces personnes pour leur collaboration active et l'apport de leurs compétences à nos travaux.

Présentation du projet

M. le conseiller d'Etat Unger explique que le PL 10894 modifie la loi d'application de la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (LaLFAIE) en changeant le montant de l'émolument pour les propriétés de très haute valeur.

La loi fédérale, lors de sa dernière modification, a prévu que l'essentiel de l'instruction porte sur le fait d'être assujetti ou non. Si la personne est assujettie, un complément d'information permet ensuite d'autoriser, ou non, l'acquisition alors que, préalablement, l'assujettissement était fait très rapidement et le travail principal était effectué en cas d'assujettissement. Pour cette raison, le Conseil d'Etat a jugé utile et opportun, en raison des montants des transactions et de la dernière modification de la loi fédérale (celle-ci n'avait pas eu d'influence au niveau genevois, car les propriétaires payant plus de 25 millions de francs étaient relativement rares), de revoir la politique sur les émoluments et les revenus non fiscaux afin de l'optimiser.

Il s'agit plus particulièrement de supprimer le plafond de l'émolument (situé à 30 000 francs) pour le placer à la valeur minimale de 500 francs et à en faire une proportion du montant de la transaction. Certaines transactions peuvent en effet atteindre 75 millions de francs pour une villa, par exemple à Anières. Dans un tel cas, l'acquéreur paie en effet le même émolument que la personne qui aurait payé le tiers du prix pour acquérir son logement. M. le conseiller d'Etat précise que c'est un émolument et non une taxe, car cela est décrété ainsi par la loi fédérale. Pour qu'il s'agisse d'une taxe, il faudrait donc changer le droit fédéral.

Il estime que le projet de loi est simple. Il ne rapportera pas des fortunes, mais il apportera davantage d'équité. Il permettra en effet d'avoir le taux de 1,2 % prévu par la loi quel que soit le montant de la transaction. Si ce plafond n'avait pas existé, le DARES aurait perçu, en plus des 30 000 francs effectivement perçus pour chacun des dossiers concernés par le plafond, 67 330 francs en 2009, 22 140 francs en 2010 et 47 637 francs en 2011 (données jusqu'à fin octobre 2011).

M. Unger souligne que la LFAIE interdit clairement, à l'autorité qui autorise et qui instruit, d'instruire sur la provenance des fonds. Le DARES n'a pas la qualité pour agir sur ce plan. En revanche, toute décision, qu'il s'agisse d'une autorisation ou d'une décision de non-assujettissement, fait l'objet de la part du DARES d'une transmission de la décision au procureur général de Genève et au département fédéral de la justice. Tous deux peuvent alors s'intéresser à la provenance des fonds.

Un commissaire (S) questionne la validité de ces émoluments sur le plan juridique. Il se rappelle en effet que l'émolument se distingue de la taxe dans la mesure où il reste dans un rapport avec la prestation fournie. Dès lors, il pourrait y avoir un problème si aucun plafond n'est fixé.

M. Unger fait remarquer que le DARES s'est précisément préoccupé de savoir s'il s'agissait d'un émolument ou d'une taxe.

M. Monney précise que cette question a été effectivement étudiée, notamment à la lumière du règlement de l'administration cantonale rappelant les principes de proportionnalité. L'article 4 du règlement sur les émoluments de l'administration cantonale (REmAC)¹ dit ainsi qu'«une certaine proportionnalité doit exister entre le montant de la taxe ou de l'émolument et l'utilité ou l'avantage procuré à l'intéressé». Il se trouve que cette proportionnalité est incarnée par le pourcentage prévu dans l'actuel article 15 de la loi d'application de la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger. Ce pourcentage de 1,2 %, qui traduit cet esprit de proportionnalité, n'est pas touché. Il s'agit seulement d'enlever le plafond pour que les seules personnes touchées par ce déplafonnement soient les personnes capables d'acheter des résidences de plus de 25 millions de francs. Il indique que le REmAC est respecté. Par ailleurs, il y a le souci de rétablir une égalité de traitement entre l'ensemble des acquéreurs. Il faut en effet se demander pourquoi, actuellement, quelqu'un payant plus de 25 millions de francs ne devrait pas payer cet émolument.

Ils n'ont d'ailleurs pas été attaqués en justice jusqu'ici. Cela s'explique par le fait que les personnes devant payer cet émolument sont généralement satisfaites par la décision du département. En effet, dans la grande majorité des cas, le DARES conclut au non-assujettissement de l'acquisition immobilière en question.

Discussion et travaux de la commission

Le Président signale l'initiative parlementaire de M. Hiltpold qui prévoit que les fonds utilisés pour l'acquisition d'un bien immobilier en Suisse transitent par une banque suisse. Cette solution résout le problème si elle est acceptée par le Parlement fédéral.

Il note que la jurisprudence semble dire que le produit des émoluments ne doit pas excéder la charge du service qui fournit la prestation. Il se demande ainsi si le total des revenus ne dépasse pas les charges du service concerné.

M. Monney ajoute qu'il faut également prendre en compte l'avantage procuré aux acquéreurs par les décisions du DARES. Cet avantage est proportionnel, selon le point de vue du DARES, au prix de l'acquisition. La preuve est que la disposition légale actuelle prévoit ce pourcentage de 1,2 % à l'égard de toute acquisition, sauf pour ceux qui bénéficient de ce plafonnement que le projet de loi propose de supprimer.

¹ http://www.ge.ch/legislation/rsg/f/s/rsg_B4_10P03.html

Audition de la Chambre immobilière genevoise

M. Boria annonce que la Chambre immobilière genevoise est opposée au PL 10894. Un émolument doit répondre à la couverture des coûts par rapport à la prestation fournie aux contribuables. Le projet de loi ne répond pas non plus au principe d'équivalence. Il faut alors se demander quelle est la prestation fournie et la valeur qu'elle a pour le contribuable. Effectivement, l'administration effectue un travail pour rendre ses décisions, ce qui constitue une prestation qui doit être payée. En revanche, si l'émolument est déplafonné, les critères de couvertures de coûts et de respect du principe d'équivalence ne sont plus remplis.

Il fait référence aux dernières modifications réglementaires pour les émoluments du registre foncier. Le précédent texte ne comportait pas de plafond : « *Art. 10 Département compétent. Le registre foncier est chargé de l'application du présent règlement. Toute contestation relative à son application est tranchée définitivement par le chef du département des constructions et des technologies de l'information. Ce dernier est compétent pour accorder une réduction d'émolument aux institutions d'intérêt public ou de bienfaisance. Il est en droit de pondérer exceptionnellement un émolument dont le montant total serait sans aucun rapport avec la nature de l'opération* ». Depuis lors, le nouveau règlement inscrit des plafonds et enlève au magistrat la possibilité de faire des exceptions. Il résume la position de la Chambre immobilière genevoise en disant qu'elle est opposée au projet de loi, mais qu'elle ne déposera pas de référendum. Elle constate néanmoins le risque que cette modification fasse évoluer l'émolument vers une taxe.

M. Boria estime qu'une telle modification pourrait décourager ces personnes de venir à Genève. Par ailleurs, même en cas de refus, la personne devra payer cette prestation. Dans un tel cas, il y aurait disproportion.

Vote d'entrée en matière

Les commissaires ont reçu deux notes juridiques (se référer aux annexes).

Le Président met aux voix l'entrée en matière sur le PL 10'894 :

Pour : 10 (1 S, 3 Ve, 1 PDC, 3 L, 2 R)

Contre : –

Abstentions : 3 (1 UDC, 2 MCG)

L'entrée en matière est acceptée.

Vote par article

Le Président met aux voix le titre et le préambule du PL 10'894 :

Pas d'opposition, le titre et le préambule sont adoptés.

Le Président met aux voix l'article 1 :

Pas d'opposition, l'article 1 est adopté.

Le Président met aux voix l'article 2 :

Pas d'opposition, l'article 2 est adopté.

Vote final

Le Président met aux voix le PL 10894 dans son ensemble :

Pour : 6 (1 S, 3 Ve, 1 PDC, 1 R)

Contre : –

Abstentions : 7 (3 L, 1 R, 1 UDC, 2 MCG)

Le PL 10'898 est adopté.

Conclusion

La majorité de la Commission fiscale vous engage, Mesdames et Messieurs les députés, à accepter ce projet de loi.

Projet de loi (10894)

modifiant la loi d'application de la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (LaLFAIE) (E 1 43)

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

Art. 1 Modifications

La loi d'application de la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger, du 20 juin 1986, est modifiée comme suit :

Art. 15, al. 1, lettres b et f (nouvelle teneur)

¹ Lors du dépôt de la requête, le versement d'un émolument est exigé; la fixation de l'émolument est régie par les principes suivants :

- b) l'émolument est d'au minimum 500 F;
- f) l'émolument peut être partiellement restitué si la demande est retirée.
L'autorité statue librement.

Art. 2 Entrée en vigueur

La présente loi entre en vigueur le lendemain de sa promulgation dans la Feuille d'avis officielle.



REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE
Département des affaires régionales, de l'économie et de la santé

Secrétariat général
Direction des affaires juridiques (DAJ)

NOTE JURIDIQUE

A L'ATT. DE LA COMMISSION FISCALE DU GRAND CONSEIL

<u>De :</u> - Nora Krausz, juriste (DAJ-DARES) - Chris Monney, directeur a.i. (DAJ-DARES)	
<u>Destinataires :</u> - M. Christophe Aumeunier, Président de la commission fiscale - Mesdames et Messieurs les députés membres de la commission fiscale	
<u>Copie :</u> - M. Pierre-François Unger, conseiller d'Etat chargé du DARES - Mme Michèle Righetti, secrétaire générale du DARES - Mme Patrizia Pestalozzi, secrétaire de commission (SEC-GC)	
<u>Concerne :</u> PL 10894 modifiant la loi d'application de la loi fédérale sur l'acquisition d'immeuble par des personnes à l'étranger (LaLFAIE - rsGE E 1 43) - aspects légaux relatifs au dé plafonnement de l'émolument prévu par l'art. 15 LaLFAIE	<u>Date :</u> 17 février 2012

Liminaire

La présente note juridique concerne la nature de l'émolument prévu par l'art. 15 de la loi d'application de la loi fédérale sur l'acquisition d'immeuble par des personnes à l'étranger (ci-après : « LaLFAIE »)¹, ainsi que la portée juridique du dé plafonnement de cet émolument prévu par le PL 10894.

Il s'agira tout d'abord de décrire les critères permettant de distinguer un impôt d'une taxe causale, puis de tenter de qualifier l'émolument en question selon ces critères, et d'examiner enfin les conséquences de cette qualification et du dé plafonnement précité.

¹ RS/GE E 1 43.



REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE
Département des affaires régionales, de l'économie et de la santé

2

Secrétariat général
Direction des affaires juridiques (DAJ)

1) Critères de distinction entre un impôt et une taxe

Parmi les contributions publiques, la doctrine et la jurisprudence récentes distinguent entre les impôts, les contributions (ou taxes) causales et les taxes d'orientation².

Plusieurs critères peuvent être utilisés pour distinguer ces différentes contributions.

a) Le critère de la contre-prestation de l'Etat :

- Les impôts représentent la participation des citoyens aux charges de la collectivité; ils sont dus indépendamment de toute contre-prestation spécifique de la part de l'Etat³.

- Les contributions (ou taxes) causales constituent la contrepartie d'une prestation spéciale ou d'un avantage particulier appréciable économiquement accordé par l'Etat. Elles reposent ainsi sur une contre-prestation étatique qui en constitue la cause⁴.

- A cheval entre ces deux catégories (et ne s'insérant que difficilement dans cette subdivision) se trouvent les impôts mixtes. Selon la doctrine majoritaire, les contributions publiques qui sont certes rattachées à une prestation étatique, mais dont le montant dépasse la valeur que l'on peut raisonnablement attribuer à celle-ci, doivent être qualifiées d'impôts mixtes⁵.

Ces contributions représentent pour partie la contreprestation d'un avantage étatique, pour le reste, elles sont inconditionnelles⁶. Les impôts mixtes sont dans les faits soumis au même régime juridique que les impôts *stricto sensu*⁷.

Une partie de la doctrine remet en cause la catégorie d'impôts mixtes, en arguant que la **prestation étatique ne doit pas nécessairement correspondre au montant de la taxe. Cette dernière demeure donc une taxe causale, même si son montant dépasse celui de la prestation étatique, puisqu'elle est rattachée à une prestation de l'Etat⁸. Le critère essentiel est donc non pas le coût de la prestation étatique, mais la valeur objective de la prestation du point de vue du contribuable : s'il existe une prestation étatique particulière accordée à un contribuable et que ce dernier en retire un avantage économique ou juridique dont la valeur correspond objectivement au montant de la redevance, alors il s'agit d'une taxe causale⁹.**

A titre d'exemple, le Tribunal fédéral a retenu que la taxe de patente d'auberge constitue un impôt mixte, car elle n'est ni destinée à couvrir les dépenses de l'Etat, ni n'est en lien avec les bénéfices que retirent les établissements d'une prestation spécifique de l'Etat : il s'agit

² ATF 135 I 130, consid. 2 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^e édition, Helbing & Lichtenhahn, Bâle, 2007 (cité : « OBERSON, Droit fiscal »), p. 3.

³ ATF 135 I 130, consid. 2 ; OBERSON, Droit fiscal, p. 4.

⁴ ATF 135 I 130, consid. 2 ; OBERSON, Droit fiscal, p. 4.

⁵ OBERSON, Droit fiscal, p. 5.

⁶ Xavier OBERSON, Les taxes d'orientation, Nature juridique et constitutionnalité, Ed. Helbing & Lichtenhahn, Bâle, 1991 (cité : « OBERSON, Taxes d'orientation »), p. 14.

⁷ OBERSON, Droit fiscal, p. 5.

⁸ OBERSON, Taxes d'orientation, p. 15.

⁹ OBERSON, Taxes d'orientation, p. 20.



REPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE
Département des affaires régionales, de l'économie et de la santé

3

Secrétariat général
Direction des affaires juridiques (DAJ)

donc d'un impôt, qui est qualifié de mixte car son montant est supérieur aux dépenses étatiques et il poursuit également un but de santé publique¹⁰.

b) Le critère de l'objectif poursuivi :

En fonction du critère de l'objectif poursuivi, il sied de distinguer :

- les redevances fiscales : dont le but est d'obtenir des ressources financières pour le bon fonctionnement de l'Etat ;
- les taxes d'orientation (ou d'incitation) : dont le but est d'agir sur le comportement des particuliers ; et
- les redevances hybrides : qui sont tant destinées à obtenir des ressources financières qu'à influencer le comportement de particuliers¹¹.

Ce critère s'ajoute en réalité à celui de la prestation étatique et il existe donc des taxes causales d'incitation ou des impôts d'incitation¹².

2) Qualification de l'émolument prévu par l'art. 15 LaLFAIE

Les critères de distinction entre impôts et taxes étant posés, il sied d'examiner plus particulièrement les caractéristiques des émoluments, avant de définir la véritable nature juridique de l'émolument prévu par l'art. 15 LaLFAIE.

a) Les caractéristiques des émoluments :

Généralement, les taxes causales se subdivisent en trois sous-catégories: les émoluments, les charges de préférence et les taxes de remplacement. L'émolument (seule catégorie qui nous intéresse en l'espèce) représente la contrepartie de la fourniture d'un service par l'Etat - émolument administratif - ou de l'utilisation d'une infrastructure publique - émolument d'utilisation¹³.

Plus particulièrement, l'émolument administratif est la forme la plus fréquente de rémunération des activités de l'Etat¹⁴.

Les émoluments, comme les autres types de taxes causales, sont soumis aux deux principes suivants :

- **Le principe de l'équivalence** : qui est l'expression du principe de la proportionnalité en matière de contributions publiques, selon lequel le montant de la contribution

¹⁰ ATF 128 I 102, consid. 4 b).

¹¹ OBERSON, Droit fiscal, p. 6.

¹² OBERSON, Droit fiscal, p. 7 ; Arrêt du Tribunal fédéral du 10 juillet 2009, dans la cause 2C_467/2008, consid. 3.2.3.

¹³ ATF 135 I 130, consid. 2.

¹⁴ OBERSON, Droit fiscal, p. 4.



Secrétariat général
Direction des affaires juridiques (DAJ)

exigée d'une personne déterminée doit être en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie à celle-ci (rapport d'équivalence individuelle)¹⁵. **La prestation de la collectivité publique ou l'avantage économique obtenu par l'intéressé et la contre-prestation de ce dernier doivent être dans un rapport objectif et raisonnable¹⁶. La valeur de la prestation se mesure en fonction de l'utilité qu'elle a pour l'assujéti ou selon les coûts de la prestation concrète comparés aux dépenses générales de la branche en question de l'administration. Des échelles schématiques sont admissibles, tant qu'elles reposent sur des critères objectifs et qu'elles ne créent pas de différences sans bonnes raisons. Pour fixer le montant de l'émolument, peuvent être pris en considération la capacité de rendement de l'unité administrative, la responsabilité liée à l'activité administrative, la situation économique de l'administré et son intérêt à l'acte qui fait l'objet de l'émolument¹⁷. Il n'est pas interdit à l'administration de compenser, grâce aux émoluments perçus dans des affaires à valeur élevée, ceux qu'elle perçoit dans des affaires à valeur basse¹⁸.**

- **Le principe de la couverture des frais** : selon lequel le produit global des contributions ne doit pas dépasser, ou seulement de très peu, l'ensemble des coûts engendrés par la subdivision concernée de l'administration. Selon la jurisprudence, « *la plupart des contributions causales - en particulier celles dépendant des coûts, à savoir celles qui servent à couvrir certaines dépenses de l'Etat, telles que les émoluments et les charges de préférence - doivent respecter [ce principe]* »¹⁹. Ce principe ne s'applique qu'à une partie des taxes causales, soit celles qui dépendent des frais (les émoluments administratifs, la plupart des charges de préférence et les émoluments d'utilisation des établissements public). Les taxes causales indépendantes des frais (telles les émoluments d'utilisation du domaine public, les taxes régaliennes et les taxes de remplacement) ne sont pas soumises à ce principe²⁰, mais doivent en revanche respecter le principe de la légalité dans son acception stricte²¹ (cf. *infra*).

Par ailleurs, selon le principe de la légalité en matière fiscale, qui figure aux art. 127 al. 1 et 164 al. 1 let. d Cst., la perception de contributions publiques - à l'exception des émoluments de chancellerie - doit être prévue, quant à son principe, dans une loi au sens formel. Si cette dernière délègue à l'organe exécutif la compétence d'établir une contribution, la norme de délégation ne peut constituer un blanc-seing en faveur de cette autorité; elle doit indiquer, au moins dans les grandes lignes, le cercle des contribuables, l'objet et la base de calcul de cette contribution²².

Toutefois, ces principes peuvent être assouplis lorsque les contributions peuvent être revues à l'aide des principes constitutionnels de la couverture des frais et de l'équivalence. La

¹⁵ ATF 135 I 130, consid. 2.

¹⁶ ATF 129 I 346, consid. 5.2.

¹⁷ ATF 126 I 180, JT 2002 I p. 413, consid. 3 a) bb) et consid. 3 c) aa); ATF 130 III 225, JT 2005 II p. 3, consid. 2.3; confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral du 24 novembre 2010, dans la cause 2C_615/2010.

¹⁸ ATF 130 III 225, JT 2005 II p. 3, consid. 2.3.

¹⁹ ATF 135 I 130, consid. 2.

²⁰ OBERSON, Taxes d'orientation, p. 18.

²¹ ATF 121 I 230, consid. 3 f) cc).

²² ATF 121 I 230, consid. 3 e); ATF 129 I 346, consid. 5.1.



REPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE
Département des affaires régionales, de l'économie et de la santé

5

Secrétariat général
Direction des affaires juridiques (DAJ)

jurisprudence a ainsi assoupli les exigences du principe de la légalité en ce qui concerne la fixation de certaines contributions causales : « *la compétence d'en fixer le montant peut être déléguée plus facilement à l'exécutif, lorsqu'il s'agit d'une contribution dont la quotité est limitée par des principes constitutionnels contrôlables, tels que ceux de la couverture des frais et de l'équivalence* »²³.

Dans le cas contraire, c'est-à-dire **s'il existe une base légale formelle précise, la jurisprudence admet qu'une taxe ne doit pas nécessairement respecter le principe de la couverture des frais, tant qu'elle respecte le principe de l'équivalence.**

C'est ainsi que le Tribunal fédéral a retenu qu'il est accessoire d'examiner si une taxe fixée par une ordonnance respecte les principes de la couverture des coûts et de l'équivalence, tant que la base légale formelle est suffisamment précise, que le législateur agit dans le cadre de sa compétence et que la loi n'est pas contraire à la Constitution (« *Umgekehrt ist demnach die Überprüfung einer durch Verordnung festgelegten Abgabe auf Einhaltung des Kostendeckungs- und des Äquivalenzprinzips entbehrlich, soweit die formell-gesetzliche Grundlage hinreichend bestimmt ist und sofern der Gesetzgeber im Rahmen seiner Zuständigkeit handelt und das Gesetz nicht seinerseits verfassungswidrig ist* »)²⁴.

Ainsi, le principe de la couverture des coûts vaut pour les taxes causales dépendantes des frais, soit dans les cas où il n'existe pas de base légale formelle (ou qu'elle n'est pas suffisamment précise), soit dans les cas où le législateur a expressément ou implicitement prévu que la taxe doit dépendre des frais²⁵.

Si le législateur prévoit une taxe qui n'est pas dépendante des frais ou qui aboutit volontairement à un excédent, alors le principe de la couverture des frais n'est pas applicable, mais ce sont les exigences strictes de la légalité qui doivent être remplies. La liberté du législateur de prévoir des taxes causales dont le montant dépasse les frais est limitée par le principe de l'équivalence et par les droits constitutionnels, tels le principe de l'égalité de traitement²⁶.

Dans un arrêt relatif à l'émolument du registre foncier dû pour la constitution d'une cédule hypothécaire dans le canton de Soleure, le Tribunal fédéral a admis la constitutionnalité d'un émoulement s'élevant (en moyenne) à 2,5 % du montant de la cédule hypothécaire. Considérant que l'émolument litigieux était une contribution causale, le Tribunal fédéral l'a qualifié d'émolument administratif, compte tenu de son montant et des débats parlementaires de 1986, relatifs à la révision du tarif des émoulements du registre foncier prélevés sur la base de l'art. 954 CC²⁷. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a précisé que la contribution due pour une inscription au registre foncier était en général qualifiée d'émolument et qu'elle était uniquement qualifiée d'impôt dans les cas où il résultait des travaux parlementaires que les instances cantonales elles-mêmes l'avaient qualifiée de contribution inconditionnelle rentrant dans les recettes générales de l'Etat ou dans les cas où le montant de la contribution ou le

²³ ATF 135 I 130, consid. 7.2.

²⁴ ATF 121 I 230, consid. 3 e).

²⁵ ATF 121 I 230, consid. 3 e); ATF 126 I 180, JT 2002 I p. 413, consid. 3. a) aa).

²⁶ ATF 121 I 230, consid. 3 e).

²⁷ ATF 126 I 180, JT 2002 I p. 413, consid. 2 b) dd) et 2 b) ee); confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral du 8 décembre 2003 dans la cause 2P.44/2003.



REPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE
Département des affaires régionales, de l'économie et de la santé

6

Secrétariat général
Direction des affaires juridiques (DAJ)

bénéfice en résultant sur le long terme pouvaient conduire à la caractériser d'impôt²⁸. Le Tribunal fédéral a précisé que l'émolument en question n'était pas contraire au principe de la couverture des frais, car le registre foncier soleurois ne réalisait pas de bénéfices (ses frais de fonctionnement étant à peu de choses près assurés grâce à ses recettes, qui variaient également en fonction de la conjoncture)²⁹. Il respectait également le principe de l'équivalence, car il tenait compte de manière adéquate de l'intérêt de l'assujéti, qui pouvait « mobiliser » la valeur de son immeuble, en créant la cédule hypothécaire³⁰. Il sied encore de préciser que l'émolument examiné dans ce cas d'espèce était dégressif et qu'il était plafonné à 6'000 frs³¹. L'échelle dégressive étant critiquée par le recourant, le Tribunal fédéral a observé qu'elle était justifiée par la nature même de l'émolument administratif, car les principes de l'équivalence et de la couverture des frais pouvaient imposer que l'émolument ne soit pas uniquement calculé sur la base d'un pourcentage, mais soit limité d'une autre manière au-delà d'un certain seuil, pour ne pas être qualifié d'impôt³².

Comme l'a retenu un autre arrêt du Tribunal fédéral, citant celui évoqué au paragraphe précédent, un émolument rigide, fixé en pourcentage sans limitation supérieure, peut devenir disproportionné dans des affaires à valeur élevée, car il ne permet pas de prendre en compte les dépenses effectives³³. Ainsi, un émolument de réalisation de l'Office des poursuites s'élevant à frs 204'587.80, calculé comme étant le 2‰ d'un montant réalisé de frs 102'293'918.10, a été jugé disproportionné. En effet, le montant de la réalisation dépend de la valeur de l'objet saisi et non de la prestation de l'Etat et il n'est qu'un critère parmi d'autres permettant d'évaluer l'équivalence de l'émolument. **Si, dans un cas concret, le montant de la réalisation est très élevé, tandis que la prestation de l'Etat se limite à un acte de peu d'importance (dans le cas d'espèce, l'instruction donnée à une banque de transférer une somme d'argent), alors un émolument de 2‰ sans aucun plafond est disproportionné³⁴.**

b) Qualification de l'émolument de l'art. 15 LaLFAIE

Dans l'examen de la qualification d'une contribution, il sied d'examiner les critères susmentionnés, par l'interprétation de sa base légale et en s'inspirant en particulier des travaux préparatoires³⁵.

En l'espèce, l'émolument de l'art. 15 LaLFAIE n'est pas perçu de manière générale, auprès de tous les contribuables, mais est relié à une prestation particulière de l'Etat, en faveur des personnes qui y sont soumises.

Il s'agit dès lors d'une contribution (ou taxe) causale, puisque sa perception trouve sa cause dans l'autorisation d'acquisition délivrée par l'Etat.

²⁸ ATF 126 I 180, JT 2002 I p. 413, consid. 2 b) dd).

²⁹ ATF 126 I 180, JT 2002 I p. 413, consid. 3 b).

³⁰ ATF 126 I 180, JT 2002 I p. 413, consid. 3 c) aa).

³¹ ATF 126 I 180, JT 2002 I p. 413 consid. 2 b) aa).

³² ATF 126 I 180, JT 2002 I p. 413, consid. 3 c) cc).

³³ ATF 130 III 225, JT 2005 II p. 3, consid. 2.3.

³⁴ ATF 130 III 225, JT 2005 II p. 3, consid. 2.4.

³⁵ Cf. par exemple arrêt du Tribunal fédéral du 10 juillet 2009, dans la cause 2C_467/2008.



REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE
Département des affaires régionales, de l'économie et de la santé

7

Secrétariat général
Direction des affaires juridiques (DAJ)

Cette taxe causale poursuit un objectif fiscal et non pas d'incitation, car son but n'est pas d'influencer le comportement des administrés, mais d'enranger des revenus pour l'Etat.

Les travaux préparatoires lors de l'adoption de l'art. 15 LaLFAIE ne contredisent pas la qualification qui précède. Ni l'exposé des motifs des deux projets de loi initiaux, ni les différents rapports de la commission chargée de préparer le projet de loi, ni encore les débats parlementaires ne portent particulièrement sur cette disposition. Il est toutefois intéressant de noter que deux projets de loi parallèles avaient été soumis au Grand Conseil en 1984, l'un émanant des députés Stroumza et Ziegler³⁶ et l'autre (postérieur) du Conseil d'Etat³⁷. Tandis que le projet de loi des députés prévoyait un plancher à 200 frs, mais ne comportait pas de plafond de l'émolument, qui était fixé à 1% du prix de vente brut (et réduit à 0,8% au-delà d'un prix de 5'000'000 frs)³⁸, celui du Conseil d'Etat prévoyait un émolument à 1,2%, mais introduisait un plancher à 500 frs et un plafond à 30'000 frs, tout en ne prévoyant pas de taux dégressif³⁹. Le Conseil d'Etat expliquait à cet égard que le surcroît de travail lié à la complexité de certaines affaires justifiait d'augmenter l'émolument minimal de 200 frs à 500 frs. Il ne donnait toutefois pas de motif particulier concernant le plafond proposé⁴⁰. Par la suite, la commission chargée de préparer ce projet a retenu le projet du Conseil d'Etat sans modification concernant le montant de l'émolument et le plafond prévu⁴¹. Le Grand Conseil a ensuite adopté le projet de loi amendé par la commission sans débat sur la question de l'émolument⁴².

En conclusion, l'émolument de l'art. 15 LaLFAIE doit être considérée comme une taxe causale, plus particulièrement un **émolument administratif**, car il est la contrepartie de la fourniture d'un service par l'Etat. Cette qualification est d'ailleurs conforme à une simple interprétation littérale de l'art. 15 LaLFAIE, qui emploie le terme "émolument" à l'exclusion de tout autre terme.

S'agissant par ailleurs du déplafonnement de cet émoluments, il sied d'examiner si le montant de l'émolument pourrait dépasser, selon les circonstances du cas d'espèce, la valeur de la prestation étatique. Si tel était le cas, cela pourrait éventuellement avoir une influence sur sa qualification.

Pour effectuer cette comparaison, rappelons que le Tribunal fédéral examine les charges totales de l'unité administrative concernée (y compris les frais de personnel), comparée aux émoluments administratifs perçus⁴³.

Il serait par conséquent intéressant de comparer les charges annuelles totales du DARES qui sont liés directement à l'application de la LaLFAIE avec les émoluments totaux perçus durant l'année concernée. Si des chiffres précis n'ont pas pu être obtenus à l'heure de la rédaction de la présente note, ils devraient pouvoir être fournis lors de la Commission fiscale du 21 février 2012.

³⁶ PL 5584, cf. MGC 1984, vol. II, pp. 2481 ss.

³⁷ PL 5650, cf. MGC 1984, vol. III, pp. 4355 ss.

³⁸ Art. 11 PL 5584, cf. MGC 1984, vol. II, p. 2486.

³⁹ Art. 30 PL 5650, cf. MGC 1984, vol. III, p. 4363 et p. 4382.

⁴⁰ MGC 1984, vol. III, p. 4363 et p. 4382.

⁴¹ Si ce n'est une modification mineure, cf. MGC 1985, vol. I, p. 1232 et 1242.

⁴² MGC 1985, vol. I, p. 1319 ; MGC 1985, vol. II, p. 2199 ; MGC 1986, vol. III, p. 2468, 2481, 2516 et 2523.

⁴³ Cf. par exemple arrêt du Tribunal fédéral du 8 décembre 2003 dans la cause 2P.44/2003, consid. 3.3.



**Secrétariat général
Direction des affaires juridiques (DAJ)**

Si par impossible les émoluments perçus étaient supérieurs aux charges, il ne serait pas exclu que l'émolument doive être qualifié d'impôt mixte, car une partie de l'émolument ne serait alors pas liée à la prestation étatique. Comme expliqué ci-dessus, une telle classification est toutefois soumise aux réserves de la doctrine, dont une partie conteste l'existence de cette catégorie de contribution. La jurisprudence ne s'étant pas prononcée sur un cas semblable à celui de l'émolument de l'art. 15 LaLFAIE, rien n'indique qu'il serait - dans l'hypothèse précitée - qualifié d'impôt mixte.

En conclusion, la qualification de taxe causale, et plus particulièrement d'émolument administratif, est celle qui doit être retenue.

3) Conséquences de la qualification de l'émolument et de son déplaçonnement

Dans la mesure où l'émolument de l'art. 15 LaLFAIE peut être qualifié de taxe causale, sa modification ne doit pas être soumise au référendum obligatoire, puisque celui-ci n'est exigé par l'art. 53A al. 1 de la Constitution genevoise (« Cst./GE ») que pour les « *lois qui ont pour objet un nouvel impôt ou la modification du taux ou de l'assiette d'un impôt* »⁴⁴. Inversement, si l'émolument devait être qualifié d'impôt ou d'impôt mixte (ce qui est hautement improbable), alors son déplaçonnement devrait être soumis au référendum obligatoire.

Par ailleurs, si les recettes tirées de cet émoluments étaient supérieures aux charges du DARES directement liées à l'application de LFAIE (ce qui doit encore être confirmé ou infirmé), il n'est pas impossible qu'un administré attaque le montant de l'émolument déplaçonné au moyen d'un recours dirigé contre une décision délivrée par le DARES en application de la LFAIE.

Dans un tel cas, l'administré pourrait tenter de prétendre que le principe de la couverture des frais serait violé. Toutefois, en présence d'une base légale suffisamment précise qui émane du pouvoir législatif lui-même et en l'absence de toute délégation à l'exécutif, le principe de la légalité serait pleinement respecté par un émoluments même déplaçonné. Dans de telles circonstances, et comme nous l'avons vu plus haut, le principe de la couverture des frais ne s'applique pas.

Quant au principe de l'équivalence, qui reste applicable même dans un tel cas, son respect dépendra du cas concret, à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Il sied toutefois de souligner que celui-ci a admis un émoluments du registre foncier de 2,5‰ du montant d'une cédule hypothécaire pour sa constitution, et qu'un émoluments de 2‰ du montant de la réalisation d'un objet saisi par l'Office des poursuites n'a été jugé disproportionné par rapport à l'utilité de la décision pour l'administré que dans un cas où la prestation de l'Etat se réduisait à un acte extrêmement simple. Tel n'est pas le cas en l'espèce, puisque le DARES doit rendre des décisions (en application de la législation sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger) souvent fondées sur des dossiers complexes qui nécessitent un important travail d'instruction et d'analyse juridique.

⁴⁴ Souligné par l'auteur de la présente note. La commission fiscale a précisé dans son rapport sur le PL 8497, ayant par la suite donné lieu à l'art. 53A Cst./GE, que la notion d'impôt vise les contributions non-causales, à l'inverse notamment des taxes (cf. MGC, 54^e législature, séance 26 du 17.05.2001).



REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE
Département des affaires régionales, de l'économie et de la santé

9

Secrétariat général
Direction des affaires juridiques (DAJ)

En outre, l'utilité retirée par les acquéreurs étrangers - par hypothèse concerné par le déplaçonnement de l'émolument - est très importante, car ils peuvent ainsi devenir propriétaires de biens immobiliers exceptionnels dans le canton et s'y implanter de façon plus pérenne. De plus, le pourcentage fixé pour l'émolument est certes schématique, mais il repose sur un critère objectif, soit la valeur brute d'acquisition de l'immeuble, laquelle reflète d'ailleurs l'un des critères retenus par le TF, soit la situation économique de l'administré. Quant au déplaçonnement de l'émolument, il ne crée pas d'inégalités de traitement, bien au contraire, puisqu'il permet précisément de ne pas favoriser les acquéreurs qui peuvent se permettre d'acheter un bien immobilier très onéreux. En supprimant l'actuel plaçonnement fixé à CHF 30'000.-, tous les administrés seront donc traités de la même manière.

Enfin, la perception d'un émolument important dans le cas d'une acquisition dont la valeur est très élevée permettra de compenser les émoluments sensiblement plus bas qui sont perçus dans la très grande majorité des cas.

En conclusion, le principe de l'équivalence serait très probablement également respecté dans un cas concret, de sorte qu'un éventuel recours d'un administré contre le montant de l'émolument serait selon toute vraisemblance rejeté par les tribunaux.



REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE
Département des affaires régionales, de l'économie et de la santé

ANNEXE 2

Secrétariat général
Direction des affaires juridiques (DAJ)

NOTE COMPLÉMENTAIRE

A L'ATT. DE LA COMMISSION FISCALE DU GRAND CONSEIL

<u>De :</u> - Chris Monney, directeur a.i. (DAJ-DARES)	
<u>Destinataires :</u> - M. Christophe Aumeunier, Président de la commission fiscale - Mesdames et Messieurs les députés membres de la commission fiscale	
<u>Copie :</u> - M. Pierre-François Unger, conseiller d'Etat chargé du DARES - Mme Michèle Righetti, secrétaire générale du DARES - Mme Patrizia Pestalozzi, secrétaire de commission (SEC-GC)	
<u>Concerne :</u> PL 10894 modifiant la loi d'application de la loi fédérale sur l'acquisition d'immeuble par des personnes à l'étranger (LaLFAIE - rsGE E 1 43) - note complémentaire à la note juridique du 17 février 2012 relative au déplaçonnement de l'émolument prévu par l'art. 15 LaLFAIE	<u>Date :</u> 21 mars 2012

Liminaire

La présente note vient compléter la note juridique du 17 février 2012 concernant la nature de l'émolument prévu par l'art. 15 de la loi d'application de la loi fédérale sur l'acquisition d'immeuble par des personnes à l'étranger (ci-après : « LaLFAIE »)¹ et la portée juridique du déplaçonnement de cet émolument prévu par le PL 10894.

Ce complément doit permettre de comparer le montant total des émoluments qui serait perçu annuellement en cas de déplaçonnement, avec les charges annuelles totales du DARES qui sont directement liées à l'application de la législation fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger.

A la lumière de cette comparaison, il sera possible de déterminer si le principe de l'équivalence² - applicable en l'espèce - sera respecté en cas d'adoption du PL 10894 par le Grand Conseil, autrement dit en cas de déplaçonnement de l'émolument prévu par l'art. 15 LaLFAIE.

¹ RS/GE E 1 43.

² À propos de ce principe, cf. ch. 2) let. a) de la note juridique du 17 février 2012, pp. 3-4, reproduit ci-dessous.



Secrétariat général
Direction des affaires juridiques (DAJ)

1) Rappel des aspects essentiels de la note juridique du 17 février 2012

Les émoluments, comme les autres types de taxes causales, sont soumis aux deux principes suivants :

- **Le principe de la couverture des frais** : selon lequel le produit global des contributions ne doit pas dépasser, ou seulement de très peu, l'ensemble des coûts engendrés par la subdivision concernée de l'administration. Selon la jurisprudence, « *la plupart des contributions causales - en particulier celles dépendant des coûts, à savoir celles qui servent à couvrir certaines dépenses de l'Etat, telles que les émoluments et les charges de préférence - doivent respecter [ce principe]* »³. Ce principe ne s'applique qu'à une partie des taxes causales, soit celles qui dépendent des frais (les émoluments administratifs, la plupart des charges de préférence et les émoluments d'utilisation des établissements public). Les taxes causales indépendantes des frais (telles les émoluments d'utilisation du domaine public, les taxes régaliennes et les taxes de remplacement) ne sont pas soumises à ce principe⁴, mais doivent en revanche respecter le principe de la légalité dans son acception stricte⁵ (cf. *infra*).

Toutefois, s'il existe une base légale formelle précise, la jurisprudence admet qu'une taxe ne doit pas nécessairement respecter le principe de la couverture des frais, tant qu'elle respecte le principe de l'équivalence.

En résumé, si le législateur prévoit une taxe qui n'est pas dépendante des frais ou qui aboutit volontairement à un excédent, alors le principe de la couverture des frais n'est pas applicable, mais ce sont les exigences strictes de la légalité qui doivent être remplies. La liberté du législateur de prévoir des taxes causales dont le montant dépasse les frais est limitée par le principe de l'équivalence et par les droits constitutionnels, tels le principe de l'égalité de traitement⁶.

- **Le principe de l'équivalence** : ce principe est l'expression du principe de la proportionnalité en matière de contributions publiques, selon lequel le montant de la contribution exigée d'une personne déterminée doit être en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie à celle-ci (rapport d'équivalence individuelle)⁷. **La prestation de la collectivité publique ou l'avantage économique obtenu par l'intéressé et la contre-prestation de ce dernier doivent être dans un rapport objectif et raisonnable⁸. La valeur de la prestation se mesure en fonction de l'utilité qu'elle a pour l'assujetti ou selon les coûts de la prestation concrète comparés aux dépenses générales de la branche en question de l'administration. Des échelles schématiques sont admissibles, tant qu'elles**

³ ATF 135 I 130, consid. 2.

⁴ OBERSON, Taxes d'orientation, p. 18.

⁵ ATF 121 I 230, consid. 3 f) cc).

⁶ ATF 121 I 230, consid. 3 e).

⁷ ATF 135 I 130, consid. 2.

⁸ ATF 129 I 346, consid. 5.2.



REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE
Département des affaires régionales, de l'économie et de la santé

3

Secrétariat général
Direction des affaires juridiques (DAJ)

reposent sur des critères objectifs et qu'elles ne créent pas de différences sans bonnes raisons. Pour fixer le montant de l'émolument, peuvent être pris en considération la capacité de rendement de l'unité administrative, la responsabilité liée à l'activité administrative, la situation économique de l'administré et son intérêt à l'acte qui fait l'objet de l'émolument⁹. Il n'est pas interdit à l'administration de compenser, grâce aux émoluments perçus dans des affaires à valeur élevée, ceux qu'elle perçoit dans des affaires à valeur basse¹⁰.

Ainsi, le principe de l'équivalence reste applicable à l'émolument - par hypothèse - déplaçonné de l'art. 15 LaLFAIE. Le respect de ce principe sera cas échéant examiné par une juridiction à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral.

Pour rappel, celui-ci a admis un émolument du registre foncier de 2,5‰ du montant d'une cédula hypothécaire pour sa constitution, et jugé par ailleurs qu'un émolument de 2‰ du montant de la réalisation d'un objet saisi par l'Office des poursuites était disproportionné par rapport à l'utilité de la décision pour l'administré, du fait que la prestation de l'Etat se réduisait à un acte extrêmement simple. Or, tel n'est pas du tout le cas en l'espèce, puisque le DARES doit rendre des décisions (en application de la législation sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger) souvent fondées sur des dossiers complexes nécessitant en amont un important travail d'instruction et d'analyse juridique, travail qui ne peut être réalisé que par des spécialistes hautement qualifiés et rompus à la pratique quotidienne de cette matière.

2) **Les chiffres qui plaident en faveur de la légalité du déplaçonnement de l'émolument de l'art. 15 LaLFAIE**

Les chiffres dont il est question sont les suivants :

- **Les coûts engagés par l'administration** : selon la direction financière du DARES, le coût total de l'application sur le territoire genevois de la législation sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger se monte à environ **CHF 299'000.-/an**, ce qui comprend l'ensemble des charges salariales (y compris les charges sociales) des deux juristes et de l'assistante qui consacrent chacun un mi-temps à cette législation (ETP total = 1,5), ainsi que le coût de l'ensemble des prestations support (informatique, téléphone, locaux, etc.). A titre indicatif, le coût horaire est ainsi d'un peu moins de CHF 96.-
- **Les émoluments encaissés par l'Etat en application de l'actuel art. 15 LaLFAIE** : toujours selon la direction financière du DARES, le DARES a perçu le montant total suivant pour 2009, respectivement 2010 et 2011 :

⁹ ATF 126 I 180, JT 2002 I p. 413, consid. 3 a) bb) et consid. 3 c) aa) ; ATF 130 III 225, JT 2005 II p. 3, consid. 2.3 ; confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral du 24 novembre 2010, dans la cause 2C_615/2010.

¹⁰ ATF 130 III 225, JT 2005 II p. 3, consid. 2.3.



REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE
Département des affaires régionales, de l'économie et de la santé

4

Secrétariat général
Direction des affaires juridiques (DAJ)

- 2009 : CHF 179'224.- (48 dossiers¹¹)
 - 2010 : CHF 168'526.- (38 dossiers)
 - 2011 : CHF 221'260.- (39 dossiers)
- **Les émoluments que l'Etat aurait encaissés si l'émolument de l'art. 15 LaLFAIE était d'ores et déjà dé plafonné :**
 - 2009 : CHF 179'224.- CHF + 67'330.- = CHF 246'554.-
 - 2010 : CHF 168'526.- + CHF 22'140.- = CHF 190'666.-
 - 2011 : CHF 221'260.- + CHF 47'637.- = CHF 268'897.-

A la lumière de ces chiffres, les coûts sont systématiquement plus élevés que les revenus, sans présenter des différences sensibles (à l'exception de l'année 2010, qui présente un montant encaissé bien moins important).

A la lumière de ces chiffres, et au vu du travail hautement spécialisé fourni par l'administration dans le cadre de ces dossiers, il apparaît que la prestation de la collectivité publique et la contre-prestation de l'intéressé sont manifestement dans un rapport objectif et raisonnable, étant précisé que les émoluments perçus dans les affaires à valeur élevée compensent ceux perçus dans des affaires à valeur basse, comme expressément admis par le TF.

En d'autres termes, le montant de la contribution exigée de chaque intéressé - montant consacré par le taux de 0,12% du montant de l'acquisition immobilière, qui sera uniformément appliqué en cas de dé plafonnement de l'émolument - est en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie à celui-ci, repose sur un critère des plus objectifs (soit la valeur marchande du bien immobilier), prend en considération la situation économique de l'administré, et respecte donc au plus près les principes de la légalité, de la proportionnalité et de l'égalité de traitement, comme exigé par le TF.

A relever enfin que, si par impossible le principe de la couverture des frais était applicable, celui-ci serait lui aussi respecté dans la mesure où, comme nous l'avons vu, le total des émoluments qui seraient perçus en cas de dé plafonnement ne dépasse pas le total des coûts engagés par l'administration.

En conclusion, le DARES confirme que les principes de droit fédéral applicables en l'espèce seraient très probablement respectés dans les cas d'émolument dé plafonné, de sorte qu'un éventuel recours d'un administré contre le montant de l'émolument serait selon toute vraisemblance rejeté par les tribunaux.

¹¹ A noter qu'une importante activité de renseignements aux administrés est déployée par l'administration, et que cette activité - qui permet d'éviter le dépôt de requêtes qui n'ont pas de chance d'aboutir à une décision positive - n'est naturellement pas comprise dans le nombre de dossiers traités annuellement.