



*Projet présenté par le Conseil d'Etat*

*Date de dépôt : 7 décembre 2022*

**Projet de loi**  
**modifiant la loi sur les droits de succession (LDS) (D 3 25)** (*Voies de recours contre les décisions du Conseil d'Etat*)

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

**Art. 1 Modifications**

La loi sur les droits de succession, du 26 novembre 1960 (LDS – D 3 25), est modifiée comme suit :

**Art. 6, al. 2 (nouvelle teneur)**

<sup>2</sup> Le Conseil d'Etat peut exempter partiellement ou totalement des droits des personnes morales qui ont leur siège à l'étranger, lorsqu'elles poursuivent un but de service public ou d'utilité publique. Les décisions du Conseil d'Etat peuvent faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif de première instance.

**Art. 2 Modifications à une autre loi**

La loi sur les droits d'enregistrement, du 9 octobre 1969 (LDE – D 3 30), 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, alinéa 1;

**Art. 28, al. 2 (nouvelle teneur)**

<sup>2</sup> Le Conseil d'Etat peut exempter partiellement ou totalement des droits les donations faites à des personnes morales qui ont leur siège à l'étranger, lorsqu'elles poursuivent un but de service public ou d'utilité publique. Les décisions du Conseil d'Etat peuvent faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif de première instance.

**Art. 3      Entrée en vigueur**

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

Certifié conforme

La chancelière d'Etat : Michèle RIGHETTI

## **EXPOSÉ DES MOTIFS**

### **1. Introduction et but du présent projet de loi**

Le présent projet de loi vise principalement à modifier l'article 6, alinéa 2, de la loi sur les droits de succession, du 26 novembre 1960 (LDS; rs/GE D 3 25), ainsi que l'article 28, alinéa 2, de la loi sur les droits d'enregistrement, du 9 octobre 1969 (LDE; rs/GE D 3 30), en matière de voies de recours contre des décisions du Conseil d'Etat. Ces dispositions, en vigueur depuis 2010, indiquent en effet dans leur teneur actuelle, à tort, que les décisions du Conseil d'Etat en matière d'exonération totale ou partielle de droits de succession ou d'enregistrement, s'agissant de personnes morales ayant leur siège à l'étranger, ne peuvent pas faire l'objet d'un recours cantonal dès lors qu'elles auraient un « caractère politique prépondérant ». Cette qualification étant contraire à la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière, il convient de modifier la LDE et la LDS pour formaliser la possibilité d'un recours devant la juridiction cantonale ordinaire en matière de contentieux fiscal, à savoir le Tribunal administratif de première instance.

Subsidiairement, afin d'harmoniser les règles entre la LDS et la LDE, le présent projet de loi apporte également une modification à l'article 6, lettre u LDE, qui prévoit actuellement que toutes les donations faites aux institutions visées à l'article 28 LDE (qu'elles soient en Suisse ou à l'étranger) sont exemptes de la formalité de l'enregistrement obligatoire. Or, cette situation est source d'inégalité de traitement entre opérations de donation, d'une part, et entre opérations de donation et de succession, d'autre part. En effet, l'exemption des droits de donation est de facto totale si les parties n'annoncent pas la donation à l'administration fiscale, alors que la réduction des droits de donation, respectivement de succession n'est que partielle lorsque la donation est annoncée, respectivement la succession connue, de l'administration. Il est pour cette raison proposé une modification de l'article 6, lettre u LDE pour restreindre sa portée exclusivement aux institutions visées à l'article 28, **alinéa 1** LDE (donations à des personnes morales ayant leur siège en Suisse).

### **2. Droit actuel (LDS et LDE)**

En matière de droits de succession, l'article 6, alinéa 1 LDS prévoit que *« Sont exemptes 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. »*

L'article 28, alinéa 1 LDE a une teneur similaire en matière de droits d'enregistrement concernant les donations faites à des personnes morales ayant leur siège en Suisse et exonérées d'impôts pour les mêmes motifs.

En ce qui concerne les institutions n'ayant pas leur siège en Suisse, l'article 6, alinéa 2 LDS indique que « *Le Conseil d'Etat peut exempter partiellement ou totalement des droits des personnes morales qui ont leur siège à l'étranger, lorsqu'elles poursuivent un but de service public ou d'utilité publique. Revêtant un caractère politique prépondérant au sens de l'article 86, alinéa 3, de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral, du 17 juin 2005, les décisions du Conseil d'Etat ne sont pas sujettes à recours cantonal* ».

L'article 28, alinéa 2 LDE a une teneur similaire en matière de droits d'enregistrement pour des donations faites à des personnes morales ayant leur siège à l'étranger.

Finalement, les alinéas 3 des articles 6 LDS et 28 LDE prévoient que le Conseil d'Etat est autorisé à conclure des accords de réciprocité<sup>1</sup> en matière d'exemption ou de réduction des droits de succession, respectivement des droits de donation, à l'effet d'étendre la portée de l'alinéa 1 à des personnes morales ayant leur siège à l'étranger.

Cette teneur actuelle des articles 6 LDS et 28 LDE, alinéa 2, a été introduite par le législateur au moment de l'adoption de la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques, du 27 septembre 2009 (LIPP; rs/GE D 3 08), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. La modification de l'alinéa 2 des articles 6 LDS et 28 LDE adoptée dans ce cadre visait à réattribuer au Conseil d'Etat la compétence d'octroyer, de manière discrétionnaire, une réduction des droits de succession, respectivement des droits de donation, lorsque le bénéficiaire est une entité étrangère poursuivant un but de service public ou d'utilité publique. Cette faculté, qui existait jusqu'à la loi 9863 modifiant différentes lois fiscales (fiscalité des donations), du 15 novembre 2007, avait été supprimée lors de l'adoption de ladite loi, de sorte que, sans la modification précitée, seule la voie, très lourde, des accords de réciprocité (al. 3) était ouverte.

---

<sup>1</sup> A titre d'exemple, on peut citer l'accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française concernant le traitement fiscal des libéralités faites dans des buts désintéressés, du 30 octobre 1979, auquel le canton de Genève a adhéré le 16 juin 1993 (RS 0.642.034.91).

Il a été rappelé, dans les travaux préparatoires de la LIPP, que lorsqu'une personne fait une donation en faveur d'une institution à l'étranger, ou lorsque la transmission de biens résulte de son décès, l'impôt sur les donations, ou sur les successions, est prélevé. Comme il n'y a pas de lien de parenté entre le donateur, ou le défunt, et l'institution à l'étranger, le barème applicable est celui de la 5<sup>e</sup> catégorie, et le taux maximum, qui est de 54,6%, s'applique. Pour les institutions à l'étranger, il y avait seulement 2 moyens de diminuer ce taux : soit une décision unilatérale du Conseil d'Etat, ou du département des finances et des ressources humaines par délégation de compétence, soit un accord de réciprocité conclu avec une collectivité publique étrangère, cette dernière voie étant cependant particulièrement lourde et complexe à mettre en œuvre. Il paraissait donc utile de réintroduire dans la LDS, respectivement dans la LDE, la possibilité pour le Conseil d'Etat d'accorder des allègements des droits<sup>2</sup>.

C'est la raison pour laquelle, depuis 2010, la LDS et la LDE prévoient la possibilité pour le Conseil d'Etat d'exempter partiellement ou complètement des droits une personne morale qui a son siège à l'étranger lorsqu'elle poursuit un but de service public ou d'utilité publique; avec la précision toutefois que ces décisions revêtent un caractère politique prépondérant et ne peuvent pas faire l'objet d'un recours cantonal. C'est cette indication qui doit être rectifiée afin de satisfaire aux exigences de la jurisprudence du Tribunal fédéral et de l'article 29a de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101).

### **3. Le principe du recours devant une autorité judiciaire selon l'article 29a Cst. et la loi fédérale sur le Tribunal fédéral, du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110)**

#### **3.1 L'article 29a Cst.**

En vertu de l'article 29a Cst., « toute personne a droit à ce que sa cause soit jugée par une autorité judiciaire. La Confédération et les cantons peuvent, par la loi, exclure l'accès au juge dans des cas exceptionnels. »

La première phrase de l'article 29a Cst. pose le principe général de l'accès à une autorité judiciaire pour toutes les contestations juridiques. Par autorité judiciaire, il faut entendre une autorité qui remplit les exigences, notamment d'indépendance et d'impartialité prévues par l'article 30 Cst., et qui dispose d'un pouvoir d'examen complet des faits et du droit.

---

<sup>2</sup> Rapport de la commission fiscale, in MGC 2008-2009/IX A 11754 à 11757.

Le principe de l'accès à une autorité judiciaire n'est toutefois pas absolu. La seconde phrase de l'article 29a Cst. permet à la Confédération et aux cantons d'exclure par la loi (formelle) un tel accès « dans des cas exceptionnels », visant notamment les décisions peu ou difficilement « justiciables » comme les actes gouvernementaux qui soulèvent essentiellement des questions politiques, ainsi que les actes qui, en raison des principes de la séparation des pouvoirs ou de la démocratie (directe) se prêtent mal à un contrôle juridictionnel (par exemple des actes d'un parlement, soumis à référendum)<sup>3</sup>.

### ***3.2 L'article 86 (alinéa 3) LTF et la notion de décision à « caractère politique prépondérant »***

Le principe constitutionnel instauré par l'article 29a Cst. a été concrétisé par l'article 86, alinéa 2 LTF, à teneur duquel les cantons doivent instituer des tribunaux supérieurs qui statuent comme autorité précédant immédiatement le Tribunal fédéral, sauf dans les cas où une autre loi fédérale prévoit qu'une décision d'une autre autorité judiciaire peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral.

Comme indiqué ci-dessus, l'article 29a Cst. permet toutefois des exceptions à ce principe dans des cas exceptionnels. La LTF prévoit une telle exception en cas de recours contre les actes normatifs cantonaux (art. 87), pour les décisions qui concernent les droits politiques (art. 88), ainsi que pour les « **décisions revêtant un caractère politique prépondérant** » (art. 86, al. 3). Cette dernière disposition autorise, mais n'oblige pas, les cantons à instituer une autorité de recours autre qu'un tribunal<sup>4</sup>.

En introduisant l'article 86, alinéa 3 LTF (art. 80 al. 3 du projet du Conseil fédéral), le Conseil fédéral n'a pas précisé ce qu'il entendait par « décision revêtant un caractère politique prépondérant », mais il a souligné l'aspect exceptionnel de la dérogation au contrôle juridictionnel cantonal des actes de cette nature. A titre d'exemple, il a mentionné l'adoption d'un plan directeur cantonal<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> AUBERT/MAHON, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, du 18 avril 1999, ad art. 29a Cst., n° 4 à 6.

<sup>4</sup> ALAIN WURZBURGER, in Commentaire de la LTF, 2009, n° 24 ad art. 86 LTF; ESTHER TOPHINKE, in Commentaire bâlois, Bundesgerichtsgesetz, 2008, n° 25 ad art. 86 LTF.

<sup>5</sup> Cf. Message du 28 février 2001 concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale, FF 2001 4027 ch. 2.2.1.2, 4122 ad art. 78, 4124 ad art. 80).

Selon la doctrine, l'accès au juge découlant de l'article 29a Cst. ne doit être exclu que de manière exceptionnelle<sup>6</sup>. Il en découle que l'article 86, alinéa 3 LTF, qui fait partie des exceptions à la garantie constitutionnelle précitée<sup>7</sup>, trouve seulement application si l'aspect politique prévaut sans discussion<sup>8</sup>. Le fait que la décision émane d'une autorité politique est un indice de son caractère politique, mais n'est pas toujours déterminant. Ainsi, il n'y a pas décision à caractère politique prépondérant lorsque le gouvernement rend une décision qui porte une atteinte individuelle à des droits privés<sup>9</sup>. Certains auteurs considèrent que, lorsque des intérêts particuliers sont touchés, l'accès au juge n'est exclu que si les considérations politiques l'emportent clairement<sup>10</sup>. A titre d'exemples de décisions à caractère politique prépondérant, les plans directeurs cantonaux et la grâce sont régulièrement mentionnés<sup>11</sup>, alors que le caractère politique prépondérant des décisions concernant la remise ou l'ajournement d'impôts est exclu<sup>12</sup>.

---

<sup>6</sup> LUGON/POLTIER/TANQUEREL, Les conséquences de la réforme de la justice fédérale pour les cantons, in *Les nouveaux recours fédéraux en droit public*, 2006, p. 108.

<sup>7</sup> ANDREAS KLEY, in *Die Schweizerische Bundesverfassung, Kommentar*, 2<sup>e</sup> éd. 2008, n° 20 ad art. 29a Cst.; AUBERT/MAHON, op. cit., 2003, n° 6 ad art. 29a Cst.

<sup>8</sup> WURZBURGER, op. cit., n° 25 ad art. 86 LTF; KARL SPÜHLER, in *Kurzkomentar zum Bundesgerichtsgesetz*, 2006, n° 7 ad art. 86 LTF; ETIENNE POLTIER, Le recours en matière de droit public, in *La nouvelle loi sur le Tribunal fédéral*, 2007, p. 155 s.

<sup>9</sup> cf. WURZBURGER, op. cit., n° 25 ad art. 86 LTF p. 846.

<sup>10</sup> TOPHINKE, op. cit., n° 19 ad art. 86 LTF; SPÜHLER, op. cit., n° 7 ad art. 86 LTF.

<sup>11</sup> TOPHINKE, op. cit., n° 22 ad art. 86 LTF; SEILER, op. cit., n° 22 ad art. 86 LTF; KLEY, op. cit., n° 24 ad art. 29a Cst.

<sup>12</sup> TOPHINKE, op. cit., n° 19 ad art. 86 LTF; LUGON/POLTIER/TANQUEREL, op. cit., p. 118; cf. également MICHAEL BEUSCH, Auswirkungen der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV auf den Rechtsschutz im Steuerrecht, *Archives* 73 p. 741 ss, selon lequel toutes les décisions en matière fiscale doivent bénéficier de l'accès au juge.

### 3.3 La jurisprudence du Tribunal fédéral

Finalement, dans une affaire genevoise concernant précisément une exonération de droits d'enregistrement et de succession, le Tribunal fédéral a relevé que l'interprétation restrictive de l'exception figurant à l'article 86, alinéa 3 LTF, qui ressort tant des travaux préparatoires que de la doctrine, doit être privilégiée. En effet, l'accès au juge étant garanti par la Cst. (art. 29a), il convient d'interpréter l'article 86, alinéa 3 LTF, qui déroge à cette garantie, de manière stricte. Le texte de l'article 86, alinéa 3 LTF, par l'exigence du caractère politique « prépondérant » (« vorwiegend »; « prevalentement »), indique du reste que seules les situations revêtant à l'évidence un caractère politique sont visées. Il ne suffit donc pas que la cause ait une connotation politique, encore faut-il que celle-ci s'impose de manière indubitable et relègue à l'arrière-plan les éventuels intérêts privés en jeu<sup>13</sup>.

En l'occurrence, la décision attaquée concernait une demande d'exonération des droits d'enregistrement et/ou de succession pour une donation dont avait bénéficié la fondation recourante. Elle mettait donc en jeu les intérêts financiers de cette dernière. Certes, cette cause revêtait aussi un intérêt politique, dès lors que la fondation concernée était une institution d'utilité publique qui, depuis 2005, faisait des attributions régulières à la faculté de médecine de l'Université de Genève. Le Tribunal fédéral a cependant clairement statué dans cette affaire (consid. 1.6) que « *l'intérêt politique à favoriser la recourante sur le plan financier n'est cependant qu'accessoire par rapport aux intérêts privés de la fondation à obtenir une exonération fiscale. Par conséquent, on ne se trouve pas dans une situation où l'intérêt politique serait prépondérant, de sorte que l'exception de l'art. 86 al. 3 LTF n'est pas réalisée* ». En conséquence, le Tribunal fédéral avait renvoyé la cause à l'autorité judiciaire cantonale compétente, qui était à l'époque le Tribunal administratif (consid. 2).

Il découle ainsi de cette jurisprudence du Tribunal fédéral que la décision par laquelle le Conseil d'Etat statue sur l'exonération d'une personne morale des droits d'enregistrement et/ou de succession ne présente pas un « caractère politique prépondérant » au sens de l'article 86, alinéa 3 LTF.

---

<sup>13</sup> Arrêt 2C\_99/2009 du 14 décembre 2009, consid. 1.5.4.



## 4. Les modifications proposées par le présent projet de loi

### *4.1 Modification des alinéas 2 des articles 6 LDS et 28 LDE*

Compte tenu de la jurisprudence précitée et du principe constitutionnel posé à l'article 29a Cst., la teneur actuelle de la deuxième phrase des articles 6, alinéa 2 LDS et 28, alinéa 2 LDE (prévoyant que les décisions du Conseil d'Etat en la matière ne sont pas sujettes à recours cantonal) doit être abrogée, dès lors qu'elle n'est pas conforme au droit fédéral.

Le présent projet de loi vise donc, d'une part, à supprimer cette phrase et, d'autre part, à la remplacer par la mention que les décisions du Conseil d'Etat rendues en application de la première phrase du même alinéa peuvent faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif de première instance, qui est actuellement à Genève la voie ordinaire de recours contre les décisions du département des finances et des ressources humaines en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement (art. 67 LDS et 179 LDE). Il s'agit par ailleurs de la juridiction ordinaire en matière de contentieux fiscal (art. 7, al. 1, de la loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 (LPFisc; rs/GE D 3 17). Le jugement du Tribunal administratif de première instance pourra ensuite faire l'objet d'un recours à la chambre administrative de la Cour de justice (art. 7, al. 2 LPFisc, art. 68 LDS et 180 LDE).

Cette modification n'a pas d'impact financier dès lors qu'elle n'entraîne aucun changement de pratique pour l'administration fiscale cantonale.

Il convient de relever que l'impact financier de l'ensemble des exonérations accordées selon les dispositions précitées est faible. En effet, entre l'année 2014 et l'année 2021 (période de 8 ans), seules 31 demandes d'exonération au sens de l'article 6, alinéa 2 LDS ont été traitées, parmi lesquelles 8 institutions n'ont pas été exonérées (faute pour elles de déployer une activité qualifiée d'utilité publique ou de service public), et 23 institutions se sont vu accorder une exonération partielle de 25% des droits de succession, soit une réduction totale de droit de succession de l'ordre de 1 205 480 francs, ce qui représente sur 8 ans une moyenne arrondie de 150 685 francs par année. Aucune de ces décisions d'octroi partiel ou de refus d'exonération n'a donné lieu à une contestation.

Compte tenu de ce qui précède, à savoir l'absence de caractère politique prépondérant de ces décisions d'exonération ainsi que du faible nombre de décisions rendues et de l'absence d'enjeu financier matériel, le présent projet de loi propose finalement de supprimer la 3<sup>e</sup> phrase des articles 6, alinéa 2 LDS et 28, alinéa 2 LDE, prévoyant que le Conseil d'Etat présente un rapport annuel au Grand Conseil sur les réductions de droits octroyés à des

institutions à l'étranger. En effet, cette obligation de production d'un rapport annuel ne paraît pas justifiée au vu des faibles montants en jeu.

#### **4.2 Modification de l'article 6, lettre u LDE**

Il faut par ailleurs préciser qu'aucune décision d'exonération de droits de donation, au sens de l'article 28, alinéa 2 LDE, n'a été rendue depuis l'adoption de cette disposition, ce qui s'explique par le fait qu'en vertu de l'article 6, lettre u LDE, toutes les donations faites aux institutions visées à l'article 28 LDE sont exemptées de la formalité de l'enregistrement obligatoire, partant de tout droit de donation.

Cette situation est source d'inégalités de traitement entre opérations de donation, d'une part, et entre opérations de donation et de succession, d'autre part. En effet, une succession ouverte à Genève est, où que soient domiciliés les héritiers, systématiquement connue de l'administration fiscale et, partant, soumise aux droits de succession. Par ailleurs, une donation effectuée à une institution sise en Suisse est reconnaissable par les autorités fiscales cantonales en raison de l'entraide administrative s'appliquant entre cantons. Il en résulte que l'exemption des droits de donation est de facto totale si les parties n'annoncent pas la donation à l'administration fiscale, alors que la réduction des droits de donation, respectivement de succession n'est que partielle lorsque la donation est annoncée, respectivement la succession connue de l'administration fiscale.

Il n'est dès lors pas cohérent d'exempter de la formalité de l'enregistrement les donations faites à des institutions sises à l'étranger.

Il est pour cette raison proposé une modification de l'article 6, lettre u LDE afin que l'exemption de la formalité de l'enregistrement ne concerne désormais exclusivement que les donations faites aux institutions visées à l'article 28, **alinéa 1** LDE (donations à des personnes morales ayant leur siège en Suisse).

Les donations faites à des personnes morales ayant leur siège à l'étranger (art. 28, al. 2 LDE) seront ainsi soumises à la formalité de l'enregistrement obligatoire mais pourront faire l'objet d'une exonération partielle ou totale des droits au sens de l'article 28, alinéa 2 LDE. Cette modification permettra ainsi un traitement similaire pour les cas de donations faites à des personnes morales ayant leur siège à l'étranger, par rapport aux bénéficiaires d'une succession au sens de l'article 6, alinéa 2 LDS. En effet, une succession ouverte à Genève est, où que soient domiciliés/situés les héritiers, systématiquement connue de l'administration fiscale et, partant, soumise aux

droits de succession. Il n'est dès lors pas cohérent d'exempter de la formalité de l'enregistrement les donations faites à des institutions sises à l'étranger.

Finalement, il convient de rappeler que, nonobstant l'indication erronée concernant les voies de recours figurant dans le texte actuel de la LDS et la LDE, un éventuel recours d'une personne morale ayant son siège à l'étranger, devant la juridiction de recours cantonale, contre une décision du Conseil d'Etat (concernant une exonération totale ou partielle en matière de droits d'enregistrement et/ou de succession), devrait néanmoins être considéré comme recevable sur la base de l'article 29a Cst. et de la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral, qui impose au canton de prévoir un recours devant une autorité judiciaire cantonale dans ce type de situation.

L'adoption du présent projet de loi permettra ainsi de corriger une anomalie figurant à ce jour dans le droit cantonal, en améliorant de ce fait la prévisibilité, la transparence et la sécurité du droit.

La présente modification n'ayant pas de conséquences pratiques et financières, il est proposé qu'elle entre en vigueur dès le lendemain de sa promulgation dans la Feuille d'avis officielle.

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

*Annexe :*  
*Tableau comparatif*

<b>PROJET DE LOI MODIFIANT LA LOI SUR LES DROITS DE SUCCESSION (LDS) (D 3 25) TABLEAU COMPARATIF</b>	
<b>Loi (extrait du texte actuel)</b>	<b>Projet de loi</b>
	(1)
	<p>Le GRAND CONSEIL de la République et canton de Genève décrète ce qui suit:</p> <p><b>Art. 1 Modifications</b></p> <p>La loi sur les droits de succession, du 26 novembre 1960, est modifiée comme suit :</p>
<b>Titre II</b>	
<b>Assujettissement</b>	
<b>Art. 6 Exonération de certaines institutions</b>	(2)
<p><sup>2</sup> Le Conseil d'Etat peut exempter partiellement ou totalement des droits des personnes morales qui ont leur siège à l'étranger, lorsqu'elles poursuivent un but de service public ou d'utilité publique. Revêtant un caractère politique prépondérant au sens de l'article 86, alinéa 3, de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral, du 17 juin 2005, les décisions du Conseil d'Etat ne sont pas sujettes à recours cantonal. Le Conseil d'Etat présente un rapport annuel au Grand Conseil, dans le cadre du compte rendu, sur les réductions des droits de succession octroyées à des institutions à l'étranger.</p>	<p><b>Art. 6, alinéa 2 (nouvelle teneur)</b></p> <p><sup>2</sup> Le Conseil d'Etat peut exempter partiellement ou totalement des droits des personnes morales qui ont leur siège à l'étranger, lorsqu'elles poursuivent un but de service public ou d'utilité publique. Les décisions du Conseil d'Etat peuvent faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif de première instance.</p>
	(3)
<b>Art. 6 Actes exempts de l'enregistrement</b>	<p><b>Art. 2 Modifications à une autre loi</b></p> <p>La loi sur les droits d'enregistrement, du 9 octobre 1969, est modifiée comme suit:</p> <p><b>Art. 6, lettre u (nouvelle teneur)</b></p>

Loi (extrait du texte actuel)	Projet de loi	(1)
<p>Sont exempts de la formalité de l'enregistrement obligatoire :</p> <p>u) les donations faites aux institutions visées à l'article 28;</p>	<p>u) les donations faites aux institutions visées à l'article 28, alinéa 1;</p>	
<p><b>Art. 28 Exemptions</b></p> <p><sup>2</sup> Le Conseil d'Etat peut exempter partiellement ou totalement des droits les donations faites à des personnes morales qui ont leur siège à l'étranger, lorsqu'elles poursuivent un but de service public ou d'utilité publique. Revêtant un caractère politique prépondérant au sens de l'article 86, alinéa 3, de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral, du 17 juin 2005, les décisions du Conseil d'Etat ne sont pas sujettes à recours cantonal. Le Conseil d'Etat présente un rapport annuel au Grand Conseil, dans le cadre du compte rendu, sur les réductions des droits d'enregistrement octroyées à des institutions à l'étranger.</p>	<p><b>Art. 28 al. 2 (nouvelle teneur)</b></p> <p><sup>2</sup> Le Conseil d'Etat peut exempter partiellement ou totalement des droits les donations faites à des personnes morales qui ont leur siège à l'étranger, lorsqu'elles poursuivent un but de service public ou d'utilité publique. Les décisions du Conseil d'Etat peuvent faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif de première instance.</p>	(2)
	<p><b>Art. 3 Entrée en vigueur</b></p> <p>La présente loi entre en vigueur le lendemain de sa promulgation dans la Feuille d'avis officielle.</p>	(4)

## (1) Commentaires

### (2) Remarques générales

L'article 6, alinéa 2, LDS, respectivement l'article 28, alinéa 2 LDE, prévoient, dans leur teneur actuelle, que les décisions du Conseil d'Etat, en matière d'exonération totale ou partielle de droits de succession ou d'enregistrement, s'agissant de personnes morales ayant leur siège à l'étranger, ne peuvent pas faire l'objet d'un recours cantonal dès lors qu'elles auraient un "caractère politique prépondérant" au sens de l'article 86, alinéa 3, de la loi sur le Tribunal fédéral.

Cette qualification est contraire à la jurisprudence du Tribunal fédéral, qui a confirmé que les décisions concernant des demandeurs d'exonération de droits de succession et/ou d'enregistrement, n'avaient pas de caractère politique prépondérant au sens de l'art. 86 al. 3 LTF. L'intérêt privé de l'institution concernée à obtenir une exonération fiscale l'emportait sur l'intérêt politique qui pouvait également exister dans cette situation. Dans la mesure où l'on ne se trouvait pas dans une situation où l'intérêt politique était manifestement prépondérant sur les intérêts privés en jeu, l'exception de l'art. 86 al. 3 LTF n'était pas réalisée et il n'était pas justifié de déroger au principe général, fixé à l'article 29a de la Constitution fédérale, garantissant l'accès à une autorité judiciaire.

Compte tenu de la jurisprudence précitée, la teneur actuelle de la deuxième phrase des alinéas 2 précités n'est plus conforme au droit et doit être modifiée. Le présent projet prévoit en conséquence de supprimer cette deuxième phrase en la remplaçant par la mention que les décisions du Conseil d'Etat peuvent faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif de première instance, qui est actuellement à Genève la juridiction ordinaire de recours en matière de contentieux fiscal (art. 7, al. 1, de la loi de procédure fiscale, LPFisc).

Cette modification n'entraîne aucun changement de pratique pour l'administration fiscale cantonale et n'a pas d'impact financier. Elle permettra cependant de rendre la législation cantonale conforme à la Constitution fédérale et à la jurisprudence du Tribunal fédéral.

Le projet propose par ailleurs de supprimer la troisième phrase des deux alinéas prévoyant que le Conseil d'Etat présente un rapport annuel au Grand Conseil, dans le cadre du compte rendu, sur les réductions des droits de succession ou d'enregistrement octroyées à des institutions à l'étranger. En effet, l'obligation de produire de tels rapports annuels n'apparaît pas justifiée au regard du faible montant des exonérations accordées depuis l'entrée en vigueur de ces dispositions.

(3) Afin d'harmoniser les règles entre la LDS et la LDE, le projet apporte également une modification à l'article 6, lettre u LDE, qui prévoit actuellement que toutes les donations faites aux institutions visées à l'article 28 LDE (qu'elles soient en Suisse ou à l'étranger) sont exemptées de la formalité de l'enregistrement obligatoire, partant de tout droit de donation. Or, cette situation est source d'inégalités de traitement entre opérations de donation, d'une part, et entre opérations de donation et de succession, d'autre part. En effet, l'exemption des droits de donation est de facto totale si les parties n'annoncent pas la donation à l'administration fiscale, alors que la réduction des droits de donation, respectivement de succession n'est que partielle lorsque la donation est annoncée, respectivement la succession connue de l'administration. Il est pour cette raison proposé une modification de l'article 6, let. u LDE pour restreindre sa portée exclusivement aux institutions visées à l'article 28, **alinéa 1**, LDE (donations à des personnes morales ayant leur siège en Suisse, pour lesquelles le contrôle de la fiscalisation est possible).

### (4) Entrée en vigueur

La présente modification n'ayant pas de conséquences pratiques et financières, il est proposé qu'elle entre en vigueur dès le lendemain de sa promulgation dans la Feuille d'avis officielle.