

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3691/2009-ICC

ATA/481/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 31 juillet 2012

2^{ème} section

dans la cause

Madame M_____ et Monsieur F_____ P_____
représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7
février 2011 (JTAPI/41/2011)**

EN FAIT

1. Par acte authentique du 27 juin 2006, enregistré le 28 juin 2006, Madame M_____ et Monsieur F_____ P_____ ont acquis la propriété de l'immeuble sis _____, chemin G_____, sur la commune de Vernier. Le même jour, par un autre acte authentique, ils ont créé une cédule hypothécaire au porteur.

Les deux actes comportent la mention suivante, relative à l'application de l'art. 8A de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30).

« Demande de mise au bénéfice de l'art. 8A LDE

Les époux P_____, acquéreurs, sollicitent leur mise au bénéfice de l'art. 8A LDE (...) et attestent sur l'honneur que l'immeuble, objet de la présente acquisition, sera affecté à leur résidence principale.

Ils déclarent avoir pris connaissance des dispositions de l'article précité (dont copie leur a été remise par le notaire soussigné) et des conséquences notamment en cas d'absence d'affectation dans le délai de trois ans (reprise des droits par le service d'enregistrement).

Dès réception du formulaire établi par l'administration fiscale, ils s'engagent à le lui retourner dès l'entrée en possession de leur logement, accompagné notamment d'une attestation de résidence de l'office cantonal de la population (...) ».

2. L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a mis les époux P_____ au bénéfice du rabais d'impôts prévu par l'art. 8A LDE, dit « rabais Casatax ».
3. Par courriers des 24 juin et 8 juillet 2008, l'AFC a invité les contribuables à lui faire parvenir jusqu'au 28 juin 2008 le formulaire de déclaration d'affectation effective dûment complété, signé et accompagné d'une attestation de résidence délivrée par l'OCP et de toute pièce justifiant la date à laquelle ils avaient établi leur résidence principale à l'adresse de l'immeuble en cause. A défaut, l'AFC procéderait à la reprise immédiate et définitive du rabais d'impôt accordé. Ces deux plis rappelaient que l'avantage fiscal octroyé par l'art. 8 LDE était subordonné à la remise à l'AFC, dans le délai de deux ans à compter de l'enregistrement de l'acquisition, de la preuve de l'affectation effective de l'immeuble à la résidence principale.
4. Le 29 juin 2009, l'AFC a adressé aux époux P_____, au _____, chemin G_____, quatre bordereaux de droits d'enregistrement selon les modalités suivantes :

- bordereau 1026/2009 adressé à Mme P_____, d'un montant de CHF 7'724.- correspondant à une reprise Casatax sur la vente de l'immeuble de Vernier ;
- bordereau 1027/2009 adressé à M. P_____, d'un montant de CHF 7'724.- correspondant à une reprise Casatax sur la vente de l'immeuble de Vernier ;
- bordereau 1028/2009 adressé à Mme P_____, d'un montant de CHF 2'388,75, correspondant à une reprise Casatax sur la création de la cédule hypothécaire ;
- bordereau 1029/2009 adressé à M. P_____, d'un montant de CHF 2'388,75, correspondant à une reprise Casatax sur la création de la cédule hypothécaire.

5. Les époux P_____ ayant contesté les bordereaux susmentionnés à une date et en des termes non communiqués, l'AFC a, par décision du 10 août 2009, rejeté leur réclamation.

La demande d'application du rabais prévu par l'art. 8A LDE lors de l'acquisition d'un bien immobilier était liée notamment au respect du renvoi de la preuve de l'affectation dans un délai de deux ans à compter de l'enregistrement de l'acquisition par l'AFC. Cette condition figurait en principe dans l'acte d'acquisition de l'immeuble concerné, en page 5. Le délai fixé par la loi était impératif et il ne pouvait y être dérogé. A l'échéance du délai, aucun des documents nécessaires n'avait été remis à l'AFC, malgré les courriers de rappel qui avaient été adressés aux contribuables les 24 juin et 8 juillet 2008. La reprise des droits était ainsi justifiée.

6. Le 8 septembre 2009, les époux P_____ ont adressé à l'AFC une demande de reconsidération, qui devait être transmise à l'autorité de recours dans l'hypothèse où l'AFC refusait d'entrer en matière. Ils concluaient à l'annulation des quatre bordereaux, relevant deux éléments « importants » dans l'état de fait ayant conduit à la taxation litigieuse : les actes notariés du 27 juin 2006 ne reprenaient pas de manière complète et conforme la teneur de l'art. 8A LDE. Le délai de deux ans pour remettre à l'AFC la preuve de l'affectation de l'immeuble à leur résidence principale n'y figurait pas. Par ailleurs, l'AFC ne leur avait pas transmis le formulaire de déclaration et ils contestaient avoir reçu les rappels des 24 juin et 8 juillet 2008 produits en annexe à la décision querellée. En tout état, ces courriers étaient tardifs, vu leurs dates d'expédition. Enfin, l'AFC avait fait preuve de formalisme excessif dès lors qu'elle savait parfaitement que les contribuables avaient constitué leur domicile au _____, chemin G_____, puisqu'elle y adressait les courriers les concernant, et qu'elle avait accès au registre de l'OCP.

7. Le 23 septembre 2009, l'AFC a transmis le courrier susmentionné à la commission cantonale de recours en matière administrative, remplacée le 1^{er} janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

8. Le 20 juillet 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours.

L'art. 8A LDE était précisé par des dispositions réglementaires et par une communication établie le 3 mars 2004 (ci-après : la communication) par l'AFC, d'entente avec la chambre des notaires. Cette dernière avait par ailleurs élaboré un modèle de texte destiné à être repris tel quel lors de l'établissement des actes. Le fait que le notaire ayant instrumenté les actes du 27 juin 2006 n'ait pas repris ce modèle et ait omis de transcrire l'intégralité du texte de l'art. 8A LDE engageait sa responsabilité personnelle. L'AFC n'avait pas à supporter les conséquences de cette omission. De même, n'appartenait-il pas à l'AFC d'envoyer aux contribuables le formulaire de déclaration d'affectation, mais à ceux-ci de se le procurer si le notaire ne le leur avait pas remis, contrairement à la pratique mise en place par la chambre des notaires. Ledit formulaire n'avait d'ailleurs jamais été renvoyé à l'AFC, étant précisé que ses annexes ne se résumaient pas à une attestation de l'OCP.

9. Le 28 décembre 2010, les époux P_____ ont persisté dans leur recours.

10. Par jugement du 7 février 2011, expédié aux parties le 28 février 2011, le TAPI a rejeté le recours.

Le respect du délai de deux ans pour la remise du formulaire d'affectation effective constituait une condition essentielle et indispensable de l'octroi du rabais Casatax. Les seules données du registre de l'OCP n'étaient pas suffisantes pour satisfaire aux exigences probatoires légales et réglementaires. L'envoi d'un rappel par l'AFC n'est pas prévu par la loi et on ne saurait lui reprocher d'avoir tenté de faire éviter aux contribuables les conséquences de leur inaction. L'AFC n'avait fait preuve d'aucun formalisme excessif.

11. Par acte du 31 mars 2011, les époux P_____ ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné en concluant à son annulation et à celle des bordereaux 1026 à 1029/2009. Ils ont demandé à pouvoir compléter leur argumentation, car ils étaient en procédure de séparation, ce qui rallongeait le temps nécessaire pour instruire leur avocat. Au fond, les décisions querellées étaient arbitraires dans leur résultat et procédaient d'un formalisme excessif, les conditions matérielles pour l'application de la loi étant remplies.

12. Le 6 mai 2011, les contribuables ont complété leurs écritures, dans le délai accordé pour ce faire par le juge délégué.

De manière malheureuse, le notaire avait indiqué dans les actes du 27 juin 2006 que les époux P_____ étaient domiciliés à Bernex. Au moment de la conclusion de ces actes, ils vivaient dans l'immeuble en cause depuis près de quatre mois, ayant résilié le bail de leur domicile antérieur à Bernex et fait transférer leur raccordement téléphonique à leur nouvelle adresse dès le 20 février 2006. Les démarches pour les raccordements d'électricité et de télévision avaient également été faites pour cette période et dans leur déclaration fiscale 2006, ils avaient mentionné leur changement de domicile. En janvier 2008, ils avaient reçu de l'AFC une nouvelle détermination de la valeur locative de leur bien immobilier à Vernier, valable depuis 2007. L'AFC savait ainsi ou devait savoir qu'ils étaient domiciliés à Vernier et qu'il ne s'agissait pas d'un changement d'adresse fictif ou administratif. En outre, ayant eu communication des actes notariés du 27 juin 2006, l'AFC aurait dû signaler les mentions erronées y figurant. Quant aux rappels adressés par l'AFC, ils auraient été tardifs s'ils les avaient reçus.

13. Le 6 juin 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours, reprenant son argumentation antérieure.
14. Le 9 juin 2011, le juge délégué a invité les contribuables à formuler toute requête complémentaire jusqu'au 30 juin 2011. Passé ce délai, la cause serait gardée à juger. Aucune suite n'a été donnée à cette invite.
15. Le 3 novembre 2011, les contribuables ont informé le juge délégué qu'ils venaient de prendre connaissance de deux jugements du TAPI du 17 janvier 2011 ayant annulé des bordereaux de reprise Casatax motivés par le non retour du formulaire de déclaration d'affectation, considérant que l'AFC ne pouvait ignorer « que la recourante résidait à titre principal dans l'immeuble en cause depuis le (...) », compte tenu des informations du registre de l'OCP auquel elle a accès. Dès lors, l'AFC avait fait preuve de formalisme excessif en appliquant strictement la loi. L'égalité de traitement commandait une application de cette jurisprudence à leur situation, l'AFC n'ayant pas recouru contre ces jugements.
16. Le 28 novembre 2011, l'AFC a persisté dans ses conclusions. Les jugements auxquels se référaient les époux P_____ étaient antérieurs à celui querellé. Ces trois décisions avaient été rendues par le même juge. Le TAPI avait donc décidé de modifier sa jurisprudence, la volonté de cette juridiction étant désormais de considérer qu'il appartenait aux contribuables de démontrer non seulement l'affectation de leur bien immobilier mais également la date à partir de laquelle ils occupaient ce bien en tant que résidence principale. Ainsi, l'attestation de l'OCP n'était qu'un indice du domicile. La nécessité de produire ce document ne constituait pas du formalisme excessif.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. a. Selon l'art. 8A LDE, lorsqu'un transfert a pour objet la propriété d'un immeuble destiné à servir de résidence principale à l'acquéreur, ce dernier bénéficie d'une réduction des droits d'enregistrement.

Le bénéficiaire de la réduction doit, dans tous les cas, deux ans au maximum après l'enregistrement de l'acte d'acquisition, remettre à l'administration la preuve de l'affectation de l'immeuble à sa résidence principale. Il doit, en outre, dès ce moment, occuper ce dernier, conformément à l'al. 1, durant une période continue de trois ans. A défaut, le solde non perçu des droits est immédiatement exigible (art. 8A al. 3 LDE).

De plus, le Conseil d'Etat doit fixer, dans un règlement, les modalités permettant la vérification de l'occupation de l'immeuble par son propriétaire et, cas échéant, le recouvrement de la reprise des droits (art. 8A al. 5 LDE).

En application de cette délégation, le Conseil d'Etat a édicté le RDE, dont l'art. 5 al. 2 fait obligation au bénéficiaire de la réduction des droits, dans tous les cas, de compléter et de retourner à l'AFC le formulaire de déclaration d'affectation effective établi à cet effet, accompagné d'une attestation de résidence de l'OCP.

- b. Il ressort du rapport de majorité rédigé lors de l'élaboration de l'art. 8A al. 3 LDE (cf. MGC 2001-2002/VI A 1738) que :

« Cette disposition reprend l'idée contenue dans l'IN 115 [Initiative «Casatax»] d'exiger que l'acquéreur de son logement qui bénéficie de l'art. 8A LDE y conserve son domicile pendant trois ans au minimum (pour les motifs de cette contrainte, voir l'audition de la CGI [Chambre genevoise immobilière]).

Le département a proposé, avec raison, de déterminer précisément la date de départ du délai de trois ans (« dies a quo » pour les juristes). Si la situation est claire lorsque l'acquéreur d'un appartement existant s'y installe tout de suite, tel n'est pas toujours le cas. Par exemple, en cas d'acquisition d'un terrain à construire assorti d'un contrat d'entreprise, l'acquéreur ne pourra pas y établir son domicile dès la date de l'enregistrement de l'acte. Le délai de trois ans commencera à courir dès le moment où le propriétaire aura effectivement constitué son domicile à cet endroit. Toutefois, il ne pourra pas s'écouler plus de deux ans après l'enregistrement de l'acte d'acquisition pour que l'acquéreur ait effectivement

établi son domicile au lieu de l'immeuble acquis au bénéfice de la réduction des droits d'enregistrement.

Avant l'échéance de ce délai, le propriétaire devra démontrer à l'administration qu'il a rempli cette condition. A cet effet, il lui suffira de produire une attestation de l'OCP ou de toute autre pièce justificative officielle.

A compter de ce moment, le bénéficiaire de la réduction devra conserver son domicile dans le logement ainsi acquis pendant trois ans ».

c. La communication rappelle que, dans tous les cas, deux ans maximum après l'enregistrement de l'acte d'acquisition au service de l'enregistrement, chaque bénéficiaire doit remettre à ce service, d'une part, la preuve de l'affectation effective de l'immeuble à sa résidence principale en fournissant une attestation de résidence de l'OCP, établie au plus tôt à la date de début d'occupation comme tel de l'immeuble dont il est propriétaire, et d'autre part, la preuve, par toutes pièces utiles, de cette date de début d'occupation. Ces moyens de preuve doivent accompagner le formulaire « déclaration d'affectation effective (art. 8A LDE) » que chaque acquéreur devra remplir, dater et signer, et qui devra impérativement parvenir au service de l'enregistrement au plus tard le dernier jour du délai de deux ans. A défaut, le service de l'enregistrement procédera d'office au recouvrement auprès de l'acquéreur bénéficiaire, des allègements fiscaux qui lui avaient été accordés (cf. communication ad n^{os} 4.1.2, 4.1.3 et 4.1.4).

Cette communication est une ordonnance administrative interprétative à portée externe, dont le but est de rendre explicite la ligne de conduite de l'administration et de faciliter le contrôle juridictionnel (cf. ATA/350/2006 du 20 juin 2006, consid. 5 et les réf. cit.).

3. En l'espèce, il n'est pas contesté que les époux P_____ n'ont pas transmis à l'AFC le formulaire de déclaration d'affectation et ses annexes dans le délai de deux ans.

Les recourants soutiennent qu'ils ignoraient cette obligation en raison de la teneur des actes notariés, qui ne mentionnaient pas de manière complète l'art. 8 LDE et contenait une information erronée quant à l'envoi sur formulaire de déclaration d'affectation.

Leur argumentation ne peut être suivie. Il ressort en effet de l'extrait des actes en cause auxquels ils se réfèrent qu'une copie de l'art. 8A LDE leur a été remise par le notaire. Ils ne pouvaient ainsi ignorer qu'ils auraient à justifier dans le délai maximum de deux ans l'affectation effective de l'immeuble à leur résidence principale. Compte tenu de la teneur claire de l'art. 8A al. 3 LDE, qui souligne l'obligation du bénéficiaire de la réduction de remettre à l'AFC la preuve de l'affectation, d'une part, et de leur engagement mentionné dans les actes

notariés, de retourner le formulaire à l'AFC « dès l'entrée en possession » de leur logement d'autre part, il leur incombait de se préoccuper de ne pas recevoir ledit formulaire. Pour le surplus, les contribuables ne sauraient reprocher à l'AFC de ne pas avoir procédé à un rappel en temps utile. La législation n'impose aucune obligation à l'AFC à cet égard et il est par ailleurs constant qu'il appartient au contribuable de prouver les faits diminuant sa taxation (ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 et les références citées).

Force est ainsi de constater que les recourants n'ont pas satisfait en temps utile à l'obligation qui leur incombait de par la loi, étant précisé qu'à aucun moment dans le cours de la procédure, ils n'ont rempli le formulaire de déclaration d'affectation et qu'il a fallu attendre leur complément de recours devant la chambre de céans pour qu'ils transmettent des justificatifs de leur résidence effective dans l'immeuble en cause. Leur recours ne peut ainsi qu'être rejeté sur ce point, sans qu'il soit nécessaire d'examiner si l'exigence de fournir une attestation de l'OCP relève in casu du formalisme excessif.

4. Il reste à examiner s'ils peuvent se prévaloir d'une inégalité de traitement avec les deux autres cas jugés par le TAPI.

Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. La question de savoir si une distinction juridique repose sur un motif raisonnable peut recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions, idéologies et situations du moment (ATF 131 I 1 consid. 4.2 p. 6/7 ; 129 I 346 consid. 6 p. 357 ss ; 129 I 113 consid. 5.1 p. 125 ; V. MARTENET, Géométrie de l'égalité, Zürich-Bâle-Genève 2003, p. 260 ss).

En l'espèce, les recourants se réfèrent à deux jugements du TAPI qui n'ont pas fait l'objet d'un recours devant la chambre de céans et n'ont pas été publiés. Ils ne les produisent pas. Ils se contentent d'en citer un extrait d'une ligne, incomplète de surcroît, sans la moindre description de l'état de fait permettant de démontrer si et dans quelle mesure les causes sont comparables à la leur. Dès lors, leur argumentation ne peut qu'être écartée.

5. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Aucune indemnité de procédure ne leur sera versée (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 31 mars 2011 par Madame M_____ et Monsieur F_____ P_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 février 2011 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, conjointement et solidairement, un émolument de CHF 500.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Antoine Berthoud, avocat des recourants, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction a.i. :

C. Sudre

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :