RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1101/2006-FIN **ATA/350/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 20 juin 2006

dans la cause

Maître T_____, notaire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Par acte authentique instrumenté par Me T_____, notaire à Genève (ci-après : le notaire ou le recourant), le 2 septembre 2004, Monsieur S_____ a vendu à Madame L_____ (ci-après : l'acquéreur) qui "accepte en nue-propriété" et à Monsieur L_____ (ci-après : l'époux) qui "accepte pour l'usufruit, non exclusif", un appartement correspondant à la part de copropriété pour 30.07 0/00 d'un immeuble soumis au régime de la propriété par étages, sis en la ville et la commune de Genève, section_____, parcelle_____, feuillet_____, ainsi que le bénéfice de la servitude, déjà inscrite au Registre Foncier, correspondant à la place de stationnement intérieure n°_____, pour le prix total de CHF 415'000.-.

2. Dans l'acte précité, l'acquéreur a sollicité sa mise au bénéfice de l'article 8A de la loi genevoise sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (D 3 30 - LDE ; réduction des droits d'enregistrement lors de l'acquisition de son logement), entré en vigueur le 4 mars 2004.

3. Le 3 septembre 2004, le service de l'enregistrement de l'administration fiscale (ci-après : l'administration) a notifié au notaire un bordereau de droits d'enregistrement de CHF 12'522.- taxant la vente immobilière.

   L'administration n'a pas appliqué le rabais d'impôt instauré par l'article 8A LDE lors de l'établissement de cette taxation.

4. Le 20 septembre 2004, le notaire a élevé réclamation contre le bordereau précité au motif que l'administration n'avait pas appliqué l'article 8A LDE. L'acquéreur avait acquis l'appartement en question pour en faire sa résidence principale.

5. Par décision du 21 septembre 2004, l'administration a rejeté la réclamation ci-dessus mentionnée. L'application de l'article 8A LDE ne visait que le transfert de la pleine propriété d'un immeuble, soit une maîtrise totale de l'immeuble. Elle s'est référée à sa communication du 3 mars 2004 portant sur la disposition précitée. Étaient ainsi exclus de son champ d'application les transferts portant sur l'acquisition de l'usufruit ou de la nue-propriété. Nonobstant toute éventuelle co-habitation de la nue-propriétaire et de l'usufruitier, ce dernier restait susceptible de faire valoir la pleine possession et la jouissance totale de l'immeuble qui lui conférait son droit d'usufruit et ce, sans que l'acquéreur ne puisse s'y opposer, à défaut de quoi le principe et la condition d'affectation au logement n'étaient plus respectés.

6. Le 22 septembre 2004, le notaire a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) contre la décision

sur réclamation précitée en concluant à ce que l'acte de vente bénéficie de la réduction prévue par l'article 8A LDE. Le texte clair de l'article 8A LDE visait le transfert de la propriété d'un immeuble destiné à servir de résidence principale à l'acquéreur, ce qui était le cas en l'espèce. Aucune disposition tant de l'article 8A LDE que de son règlement d'application n'imposait que l'acquisition intervienne en pleine et exclusive propriété. En tout état de cause, l'acte de vente avait prévu la constitution d'un usufruit non exclusif qui avait pour effet que la jouissance de cet appartement était partagée entre l'usufruitier et le nu-propriétaire qui pouvaient ainsi tout deux l'occuper à titre personnel comme résidence principale. Les directives d'application de la Direction de l'enregistrement ne pouvaient se suppléer aux textes clairs desdites dispositions légales afin de soumettre à d'autres conditions plus strictes les cas d'application dans le but de les réduire.

7. Dans sa réponse du 13 juin 2005, l'administration a conclu au rejet du recours en reprenant sa motivation exposée dans sa décision sur réclamation. De plus, selon les indications de l'office cantonal de la population (ci-après : OCP) et du rôle fiscal, l'acquéreur n'était actuellement toujours pas domiciliée dans l'appartement qu'elle avait acquis. Une des conditions de l'article 8A LDE n'était donc pas remplie.

8. Le 21 juin 2005, le notaire a confirmé à la CCRMI le maintien de son recours.

9. Par décision du 27 février 2006, la CCRMI a rejeté le recours. La communication de l'administration du 3 mars 2004 spécifiait que les transferts portant sur l'acquisition de l'usufruit ou de la nue-propriété n'entraient pas dans le champ d'application de l'article 8A LDE. La notion de "propriété" se distinguait de celle de "nue-propriété" dont il était acquis - et non contesté- qu'elle s'appliquait en l'espèce à la situation juridique de l'acquéreur. La distinction entre les deux concepts était dûment reconnue et appliquée par la LDE comme le démontraient les dispositions faisant expressément mention de la nue-propriété quant celle-ci était (également) visée. Sous cet angle, peu importait que la constitution d'un usufruit non exclusif permette une jouissance partagée de l'appartement entre l'usufruitier et le nu-propriétaire, ceux-ci pouvant l'occuper à titre personnel comme résidence principale. A cela s'ajoutait qu'à teneur des indications de l'OCP, l'acquéreur n'avait pas affecté l'immeuble à sa résidence principale deux ans au maximum après l'enregistrement de l'acte d'acquisition tel que l'exigeait l'article 8A alinéa 2.

10. Le 27 mars 2006, le notaire a recouru contre la décision de la CCRMI auprès du Tribunal administratif en développant sa précédente argumentation. En sus, le service d'enregistrement avait outrepassé ses compétences en s'arrogeant le droit de décider d'exclure du champ d'application de l'article 8A LDE le transfert d'un immeuble grevé d'un usufruit. L'acquéreur était bien devenu propriétaire au sens juridique du terme de l'appartement en question, comme cela résultait de

l'attestation de propriété délivrée par le registre foncier. L'appartement avait été également destiné à sa résidence principale selon une attestation de l'OCP qui allait suivre. Nonobstant l'existence de l'usufruit, l'acquéreur conservait la maîtrise totale de sa résidence principale qu'il pouvait librement revendre et/ou grever de droits réels limités sans avoir besoin d'obtenir le consentement de l'usufruitier. Celui-ci ne bénéficiait que d'un droit non exclusif soit non complet sur cette résidence, de sorte que l'acquéreur en avait également la jouissance totale, certes partagée, mais totale c'est-à-dire de l'ensemble de l'appartement. Le registre foncier aurait dû refuser l'inscription rédigée dans les termes de l'acte authentique s'il avait estimé que l'interprétation du notaire n'était pas la bonne, ce qu'il n'avait pas fait. Enfin le raisonnement de l'administration fiscale confirmé par la CCRMI était incohérent puisqu'il refusait d'admettre l'application de la disposition en question pour l'acquéreur, alors qu'il l'admettait pour l'acquisition d'un immeuble en copropriété, soit d'une partie uniquement de celui-ci, ce qui n'en assurait donc la maîtrise totale à aucun des copropriétaires, et "au plus l'octroi immédiat d'un usufruit réciproque entre eux".

Le notaire conclut à ce qu'il soit constaté que l'enregistrement de l'acte en question doit se faire au bénéfice de l'article 8A LDE, et à l'octroi d'une indemnité de procédure de CHF 1'000.-.

11. Par courrier du 6 avril 2006, la CCRMI a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

12. L'administration a répondu le 4 mai 2006 en concluant au rejet du recours. L'usufruit non exclusif n'impliquait pas forcément que l'usufruitier fût obligé de partager la jouissance du bien avec le nu-propriétaire. Le principe d'affectation pouvait ainsi ne plus être respecté, ce qui était contraire à l'esprit de l'article 8A LDE. Il était sans importance que le registre foncier ait accepté d'inscrire l'usufruit, dans la mesure où il ne s'agissait pas d'une condition à l'octroi de l'allègement des droits d'enregistrement prévue par la disposition litigieuse. De la même manière, l'attestation de domicile établie par l'OCP n'attestait en rien que l'acquéreur disposait de la maîtrise totale de l'immeuble. Enfin, dans l'hypothèse d'une vente de l'immeuble, celle-ci ne pourrait intervenir que grevée de l'usufruit, le nouveau nu-propriétaire ne disposant pas de la jouissance totale du bien immobilier.

13. Le 5 mai 2006, les parties ont été informées de ce que l'affaire était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Selon l'article 161 alinéa 1 lettre a LDE, les notaires sont débiteurs directs des actes et opérations qui relèvent de leur ministère et qui sont soumis obligatoirement ou facultativement à l'enregistrement.

   En tant que destinataire de la décision, le notaire a donc la qualité pour recourir au sens de l'article 60 LPA.

3. a. Selon l'article 1 LDE, les droits d'enregistrement sont un impôt qui frappe toute pièce, constatation, condamnation, convention, transmission, cession et en général toute opération ayant un caractère civil ou judiciaire, dénommées dans la présente loi : "actes et opérations", soumise soit obligatoirement, soit facultativement à la formalité de l'enregistrement.

   b. Le titre Vème de la LDE traite des ventes. L'article 33 alinéa 1 prévoit que sont soumis obligatoirement au droit de 3%, sous réserve des exceptions prévues par la présente loi, tous les actes translatifs à titre onéreux de la propriété, la nue-propriété ou de l'usufruit de biens immobiliers sis dans le canton de Genève, notamment les ventes, substitutions d'acquéreur, adjudications, apports et reprises de biens.

   c. Depuis son entrée en vigueur le 4 mars 2004, l'article 8A LDE apporte une exception au taux d'impôt de 3% prévu par la disposition précitée. En effet, les droits d'enregistrement sur les transferts qui ont "pour objet la propriété d'un immeuble destiné à servir de résidence principale" aux acquéreurs sont, à la demande expresse du futur bénéficiaire (alinéa 6), "réduits de 15'000 F pour les opérations n'excédant pas 1 million de francs", ces montants étant annuellement indexés à l'indice genevois de la construction (alinéa 1) (Voir aussi G. T. CHATTON, Quelques réflexions au sujet du nouvel article 8A de la loi genevoise sur les droits d'enregistrement et de sa constitutionnalité, publié in RDAF II 2005, p. 1-37, 9).

4. La susdite réduction exige donc la réalisation de trois conditions cumulatives: l'objet doit porter sur la propriété d'un immeuble, celui-ci doit servir de résidence principale, et l'opération ne doit pas excéder 1 million de francs suisses. Les parties divergent principalement sur la notion de propriété. Pour le recourant, celle-ci intègre la nue-propriété, puisque dans le cas particulier, l'acquéreur a parallèlement concédé un usufruit non exclusif à sa compagne, tandis que pour l'administration elle ne vise que la pleine propriété.

5. Le 3 mars 2004, l'administration a établi une communication (ci-après : la communication) portant sur la disposition en question (ci-après : CDE 8A) en collaboration avec la Commission fiscale de la Chambre des Notaires (CDE 8A, partie "divers" 1er paragraphe) qui a pris effet le 4 mars 2004, soit à l'entrée en vigueur de l'article 8A LDE et de son règlement d'application (CDE 8A, partie "divers" 2ème paragraphe).

a. Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 478 consid. 2b ; ATA/651/2004 du 24 août 2004).

b. En l'occurrence, la communication est qualifiée par la doctrine (G. T. CHATTON, op. cit. p.14 et ss) d'"ordonnance administrative interprétative à portée externe" pour deux raisons. D'une part ses destinataires sont tant les agents oeuvrant dans son administration que les notaires agissant dans l'exercice de leur ministère public, tel que défini par la loi sur le notariat du 23 novembre 1988 (LNot - E 6 05). D'autre part, la communication du 3 mars 2004 "contient des instructions et indications précises sur la manière d'appliquer et de comprendre les actes normatifs sur lesquels elle se fonde. En d'autres termes, la communication sous examen contient des normes secondaires visant à harmoniser la pratique ainsi que l'exercice des compétences et l'interprétation des normes juridiques demeurées vagues ou indéterminées par les organes d'application de l'article 8A LDE, de même que ses corollaires". La doctrine s'appuie sur la communication elle-même qui, sous la rubrique "Objectif de la présente communication" explique qu'en "complément à ce nouvel article 8A LDE et à son règlement d'application (…), la présente communication a pour but de donner un éclairage pratique sur les conditions et les procédures d'application de cette nouvelle disposition".

Pour Pierre Moor, l'ordonnance administrative dite interprétative "émise par l'autorité chargée de l'application concrète" est "un mode de gestion : elle rend explicite une ligne de conduite, une politique qui n'existerait sans cela qu'au travers de la succession d'une multitude de décisions individuelles, au sein de laquelle il ne serait pas toujours évident de trouver le fil conducteur ; elle constitue ainsi une aide à la décision (…). Elle facilite aussi le contrôle juridictionnel, puisqu'elle dote le juge de l'instrument nécessaire pour vérifier que l'administration agit selon des critères rationnels, cohérents et continus, et non pas selon une politique virevoltante du cas par cas (P. MOOR, Droit administratif, volume I, Berne 1994, p. 268 et références citées).

6. La communication énonce les conditions devant être réalisées au moment de la vente et au moment de l'instrumentation des actes hypothécaires. En particulier, elle rappelle que sont concernés les transferts à titre onéreux au sens de l'article 33 alinéa 1 LDE précité (1.1.1). De plus, "le transfert doit avoir pour objet un immeuble au sens juridique du terme selon le Code civil suisse du 10 décembre l907 (CCS - RS 210) (article 655 CCS) sis à Genève" (1.1.2). Enfin, "ce transfert doit porter sur l'acquisition de l'immeuble en pleine propriété, que ce soit en propriété individuelle, en copropriété ou en propriété commune. N'entrent ainsi pas dans le champ d'application de l'article 8A LDE les transferts portant sur l'acquisition de l'usufruit ou de la nue-propriété".

Quant à la charge des droits, la communication énonce au point 1.5 que "le bénéficiaire des allégements fiscaux est l'acquéreur en pleine propriété. Il doit supporter personnellement la charge des droits d'enregistrement relatifs à l'acquisition de son logement et l'endettement y relatif. A défaut, aucun allégement fiscal au sens de l'article 8A LDE sur l'acte de vente et/ou sur les actes hypothécaires ne sera accordé".

7. Ainsi, la notion de propriété concernée par l'article 8A LDE est celle du droit civil suisse définie par les articles 641 à 712t du CCS. Il s'agit de la pleine propriété, de la copropriété et la propriété commune. L'article 4 du règlement d'application le corrobore en mentionnant en tant que bénéficiaires de la réduction des droits d'enregistrement les copropriétaires et les communistes. Alors que la nue-propriété et l'usufruit sont expressément mentionnés par l'article 33 LDE (titre V), ils ne sont manifestement pas visés par l'article 8A LDE (titre II).

8. Le recourant fait valoir cependant qu'en raison de l'usufruit non exclusif concédé par la nue-propriétaire à époux, l'acquéreur conserverait la "jouissance totale, certes partagée, mais totale c'est-à-dire de l'ensemble du terrain et du bâtiment", en d'autres termes une maîtrise totale de l'immeuble. Ce raisonnement ne saurait être suivi pour les motifs suivants.

a. Selon l'article 745 alinéa 2 CCS, l'usufruit confère, sauf disposition contraire, un droit de jouissance complet sur la chose.

b. Dans une jurisprudence portant sur la répartition de l'usage de l'immeuble entre l'usufruitier et le nu-propriétaire, le Tribunal fédéral a jugé qu'une telle limitation ne pouvait être inscrite au Registre foncier que sous la forme d'une autre servitude au sens de l'article 781 CCS. Il a notamment expliqué que « la répartition de l'usage entre l'usufruitier et le propriétaire modifierait le caractère de l'usufruit. La répartition du droit n'aurait plus lieu entre jouissance d'une part et nue-propriété d'autre part. A côté de l'usufruitier, le propriétaire grevé aurait également le droit de faire usage d'une partie de l'immeuble. L'usufruit ne peut être limité avec effets réels qu'en procédant à l'exclusion générale de certaines manières de faire usage de la chose ou en n'épuisant pas la durée maximale prévue

par l'article 749 CCS « (durée de l'usufruit), « ce qui peut se faire en adoptant d'autres causes d'extinction dans l'acte de constitution (ATF 116 II 281 publié in JT 1993 I p. 340) ».

c. Dans le cas d'espèce, le recourant va encore plus loin puisqu'il invoque une jouissance totale de l'appartement en faveur de la nue-propriétaire aux côtés de l'usufruitier.

d. Or, cette argumentation vide de sa substance l'usufruit tel qu'il a été voulu par le législateur et tel qu'il a été confirmé par le Tribunal fédéral.

e. En conséquence, la nue-propriété ne peut être assimilée à la propriété au sens de l'article 8A LDE. L'acquéreur ne peut ainsi pas bénéficier de la réduction prévue par cette disposition. Dès lors que l'une des conditions de l'article 8A LDE n'est pas remplie, il est inutile d'examiner si les autres le sont.

9. Mal fondé, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 mars 2006 par Maître T_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 février 2006 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'500.- ;

communique le présent arrêt à Maître T_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :