RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/255/2007-FIN **ATA/413/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 28 août 2007

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Monsieur D_____

EN FAIT

1. Par acte authentique instrumenté le 19 mai 2004 par Me D_____, notaire à Genève (ci-après : le notaire ou l'intimé), Monsieur S_____, agro-ingénieur, a acquis d'A_____ la parcelle _____, feuille _____, d'une superficie de 2 hectares, 60 ares et 9 mètres sise en la commune de Meyrin, avenue L_____.

   L'acte précisait que l'acquéreur exploitait déjà la parcelle vendue en qualité de titulaire d'un bail à ferme non annoté au registre foncier.

   Il était spécifié que la vente était consentie et acceptée moyennant le prix de CHF 150'000.-.

2. Le notaire a joint à l'acte authentique susmentionné une décision du 24 mars 2004 de la commission foncière agricole autorisant la vente de la susdite parcelle à M. S_____ pour le montant indiqué ci-dessus.

3. En date du 24 mai 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration cantonale) a établi un bordereau de droits d'enregistrement, au montant de CHF 4'504,20.

4. Le 27 mai 2004, le notaire a élevé réclamation contre ce bordereau et a requis son annulation. Il attendait en effet la détermination de la valeur de rendement par la commission foncière agricole puisqu'il s'agissait d'une parcelle rurale.

5. Par décision du 28 mai 2004, l'administration cantonale a maintenu sa taxation. Il s'agissait en l'espèce d'une opération de vente d'un terrain affecté à l'agriculture. Or, l'acte notarié ne contenait aucune demande d'application du principe de taxation résultant de l'article 35A de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30), ni aucune indication d'une valeur immobilière déterminante autre que celle relative au prix de vente dûment acquitté par l'acquéreur.

   Pour que cette opération ait été taxée à la valeur de rendement, il aurait fallu préalablement que celle-ci ait été déterminée par la commission foncière agricole et que la décision de cette commission figurât dans l'acte soumis à l'enregistrement.

   Parallèlement à la demande d'application de l'article 35A LDE, une valeur vénale pour mémoire aurait dû être indiquée dans l'acte, selon l'article 35A alinéa 2 LDE.

Aucune demande de mise en suspens exceptionnelle de la taxation n'avait été d'ailleurs sollicitée par le notaire dans le cadre de la procédure d'enregistrement. En conséquence, l'acte avait été taxé conformément à son contenu en application des articles 9 et 33 LDE.

6. Par pli du 2 juin 2004, le notaire a informé l'administration cantonale que depuis plusieurs mois la commission foncière agricole ne fixait plus les valeurs de rendement, attendu que le nouveau guide fédéral n'avait toujours pas été traduit en langue française. Il souhaitait savoir si l'administration cantonale entendait confirmer le rejet de sa réclamation, auquel cas il déposerait un recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) en soulignant qu'il en allait du principe de la bonne foi.

7. En date du 3 juin 2004, l'administration cantonale a répondu au notaire que la taxation litigieuse avait été opérée sur la base des éléments contenus dans l'acte, conformément aux articles 8 alinéa 1er et 9 LDE. Il n'appartenait pas au service de l'enregistrement de présumer de circonstances particulières ou de volontés des parties autres que celles contenues dans les actes soumis à la procédure de l'enregistrement.

8. Le 21 juin 2004, le notaire a interjeté recours auprès de la CCRMI contre la décision sur réclamation précitée. Les droits d'enregistrement d'une vente de parcelle agricole se déterminaient sur la base de l'article 35A LDE, qui était une lex specialis. La valeur de rendement n'était effectivement pas mentionnée dans l'acte du 19 mai 2004, mais une réclamation avait été déposée le 26 mai 2004 sitôt la taxation de la vente reçue et la valeur de rendement demandée à la commission foncière agricole. La taxation en cause était donc illégale étant donné que le principe de la bonne foi exigeait que l'administration cantonale accepte, même avec un retard minime, l'application correcte de la LDE.

9. Le 8 septembre 2004, le notaire a communiqué la décision de la commission foncière agricole datée du 25 août 2004, notifiée le 12 septembre 2004, et fixant la valeur de rendement de la parcelle en question à CHF 9'675.-, en précisant que la charge maximale était de CHF 13'061.-.

10. L'administration cantonale a répondu par acte du 11 février 2005. L'acte authentique précisait clairement que la valeur de vente s'élevait à CHF 150'000.-. Ce montant ne donnait pas lieu à interprétation et constituait la base sur laquelle les droits d'enregistrement avaient été calculés. Par ailleurs, aucune indication dans l'acte authentique ne permettait d'établir une quelconque valeur de rendement et il n'était pas stipulé que la parcelle allait faire l'objet d'une estimation par la commission foncière agricole. Le notaire n'ayant pas mentionné dans l'acte les éléments tendant à une réduction des droits d'enregistrement, l'administration cantonale, après avoir rappelé la teneur de l'article 8 alinéa 6 LDE, a conclu au rejet du recours.

11. En date du 21 mars 2005, le notaire a confirmé le maintien de son recours.

12. Par décision du 11 décembre 2006, la CCRMI a admis le recours. L'article 35A alinéa 1er LDE prévoyait une exception pour les immeubles ruraux au principe général d'imposition énoncé à l'article 33 LDE. Ainsi, en cas de vente d'un immeuble rural, la perception des droits d'enregistrement consécutive à ce transfert de propriété, s'opérait sur la base de la valeur de rendement. La valeur vénale devait être déclarée pour mémoire au jour de l'acte (35A al. 2 LDE).

L'article 8 alinéa 6 LDE disposait qu'il appartenait à celui qui prétendait bénéficier d'une réduction ou d'une exonération de droits de fournir toutes justifications et d'en faire état dans l'acte soumis à l'enregistrement. L'acte de vente en question comportait seulement la mention de la valeur vénale de CHF 150'000.-. Toutefois**,** avant d'enregistrer l'acte, l'administration cantonale aurait dû interpeller le notaire pour connaître les raisons de l'absence de mention d'une valeur de rendement, alors que l'acte précisait que ladite parcelle était exploitée à des fins agricoles par l'acquéreur lui-même. Pour ce motif, la taxation devait être rectifiée en se basant sur la valeur de rendement pour le calcul des droits d'enregistrement.

13. Le 25 janvier 2007, l'administration cantonale a recouru contre la décision de la CCRMI auprès du Tribunal administratif en développant sa précédente argumentation. En sus, l'acte de vente immobilière établi le 19 mai 2004, ne comportait aucune mention, pièces justificatives ou renseignements permettant de considérer que les conditions d'une déduction, exonération ou taxation à la valeur de rendement seraient réalisées. Partant, le bordereau de droits d'enregistrement du 24 mai 2004 devait être confirmé.

L'administration cantonale conclut à l'annulation de la décision de la CCRMI et à la confirmation de sa propre décision du 28 mai 2004.

14. Le 9 février 2007, la CCRMI a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

15. En date du 20 avril 2007, les parties ont été informées que l'affaire était gardée à juger.

EN DROIT

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

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 : « acte et opération », soumises soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement.

b. Le titre Vème de la LDE traite des ventes. Aux termes de l'article 33 LDE, 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 de biens immobiliers sis dans le canton de Genève.

2. L'article 35A alinéa 1 LDE prévoit précisément une exception relative aux immeubles ruraux. Il dispose en effet qu'en cas de vente d'un immeuble rural, la valeur déterminante est la valeur de rendement, pour autant que l'acquéreur continue à l'exploiter ou à le faire exploiter à des fins exclusivement agricoles durant dix ans, au moins, dès l'acte de vente.

L'alinéa 2 in fine de cette disposition stipule que la valeur vénale doit être déclarée, pour mémoire, au jour de l'acte.

3. L'article 8 alinéa 6 LDE prévoit qu'il appartient à celui qui prétend bénéficier d'une réduction ou d'une exonération de droits de fournir toutes justifications nécessaires et d'en faire état dans l'acte soumis à l'enregistrement.

Cette disposition est parfaitement claire et n'a par conséquent pas besoin d'être interprétée. Ainsi, faute pour l'acte soumis à enregistrement de mentionner les éléments dont une partie à l'acte entend se prévaloir pour prétendre à une réduction ou à une exonération de droit, celle-ci ne saurait lui être accordée (ATA/364/2006 du 27 juin 2006).

4. L'acte de vente du 19 mai 2004 ne mentionne que la valeur vénale de CHF 150'000.-. Cependant, il précise que l'acquéreur exploite déjà la parcelle vendue en qualité de titulaire d'un bail à ferme non annoté au registre foncier.

5. Cette précision démontre que l'acquéreur exploitait la parcelle en question à des fins agricoles alors qu'il en était locataire. La perception des droits d'enregistrement lors de la vente de cette parcelle aurait dû dès lors se faire en application de l'article 35A LDE prévoyant précisément une exception dans le cas d'une exploitation d'un immeuble à des fins exclusivement agricoles.

6. Certes, le notaire aurait dû mentionner dans l'acte les raisons pour lesquelles la commission foncière n'était pas en mesure de fixer la valeur de rendement, alors que ladite parcelle était exploitée à des fins agricoles par l'acquéreur lui-même.

Cela étant, l'article 152 alinéa 1er LDE prévoit que dès le dépôt de la pièce à enregistrer ou de la déclaration relative aux opérations soumises à

l'enregistrement, le préposé à l'enregistrement doit procéder au contrôle de la nature et de la valeur des éléments de l'acte ou de l'opération en vue de la perception des droits. Or, à la lecture de l'acte de vente immobilière, il ressort clairement dans ce cas particulier que l'acquéreur exploitait déjà la parcelle à des fins agricoles et qu'il entendait poursuivre cette exploitation alors qu'il en était devenu propriétaire.

Aussi, en application de cette disposition et du principe de la *lex specialis*, le notaire aurait dû être interpelé sur la question de l'absence d'une mention de valeur de rendement : il n'avait pu exposer ses raisons que dans le cadre de sa réclamation et avait par ailleurs communiqué la valeur de rendement tant à l'administration cantonale qu'à la CCRMI sitôt que la commission foncière agricole lui avait notifié sa décision.

Au vu de ce qui précède, la taxation doit être rectifiée en se basant sur la valeur de rendement pour le calcul des droits d'enregistrement.

7. Mal fondé, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA).

Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à l'intimé, celui-ci ayant agi en personne.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 janvier 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 11 décembre 2006 ;

au fond :

le rejette ;

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

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Monsieur D_____.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :	le président :
P. Pensa	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :