

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3600/2008-FIN

ATA/151//2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 9 mars 2010

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame L_____

représentée par Monsieur R_____, mandataire

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
d'impôts du 25 août 2008 (A/3503/2006 ICC)**

EN FAIT

1. Le 15 juin 2004, Madame L_____ a acheté un appartement de trois pièces - dont elle était locataire - sis à la rue Y_____ à Carouge, pour le prix de CHF 400'000.-. Elle attestait, dans l'acte de vente, enregistré le 16 juin 2004, que le bien immobilier serait immédiatement affecté à sa résidence principale.

La vente de cet appartement à l'intéressée avait été autorisée, en application de la loi sur les démolitions, transformations et rénovations de maisons d'habitation (mesures de soutien en faveur des locataires et de l'emploi) du 25 janvier 1996 (LDTR - L 5 20), par arrêté du département de l'aménagement, de l'équipement et du logement, devenu depuis lors le département des constructions et des technologies de l'information (ci-après : DCTI) du 28 avril 2004, Mme L_____ occupant l'objet en question comme locataire en place.

2. Le 18 juin 2004, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a communiqué à Mme L_____ l'avis de taxation des droits d'enregistrement. Ces derniers ascendaient à CHF 12'000.-, le rabais d'impôts accordé au sens de l'art. 8A al. 1 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30) étant d'une somme identique.

3. Par courrier recommandé du 21 mars 2006, l'AFC a rappelé à Mme L_____ qu'elle avait bénéficié d'un rabais d'impôts lors de l'acquisition de son appartement. Elle devait lui remettre, dans les deux ans à compter de la date d'enregistrement, la preuve que l'immeuble était effectivement affecté à sa résidence principale. Un délai échéant au 18 juin 2006 lui était accordé pour transmettre le formulaire de déclaration d'affectation effective accompagné d'une attestation de résidence de l'office cantonal de la population (ci-après : OCP) et de toutes pièces justifiant la date à laquelle elle s'était établie à cette adresse. A défaut, l'AFC procéderait à la reprise immédiate et définitive du rabais d'impôts accordé.

La teneur de l'art. 5 al. 2 du règlement d'application de l'art. 8A de la loi sur les droits d'enregistrement du 1^{er} mars 2004 (RDE - D 3 30.03) figurait en toutes lettres dans ce pli.

4. Mme L_____ n'ayant pas transmis les documents demandés, l'AFC lui a communiqué, le 7 juillet 2006, un bordereau de reprise des droits d'enregistrement de CHF 12'000.-.

5. Le 2 août 2006, Mme L_____ a réclamé de cette décision. Elle occupait l'appartement en question depuis son arrivée en Suisse, en 1990, comme locataire. Elle avait certainement reçu le courrier du 21 mars 2006 mais avait omis d'y

répondre. Le formulaire de déclaration d'affectation effective, rempli et signé, était annexé à ce pli.

6. Le 10 août 2006, l'AFC a rejeté la réclamation. Le délai pour justifier de l'affectation définitive de l'immeuble acquis était impératif et il ne pouvait y être dérogé. La déclaration, transmise hors délai, n'était pas complète puisque l'attestation de résidence n'était pas jointe.
7. Le 5 septembre 2006, Mme L_____ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission). Elle occupait l'appartement qu'elle avait acheté depuis 1990 et toutes les déclarations fiscales que l'AFC lui avait adressées mentionnaient cette adresse. Elle n'avait pas donné suite au courrier recommandé du 21 mars 2006 car elle l'avait égaré. Elle était extrêmement surchargée par son activité professionnelle ainsi que par des problèmes familiaux, car elle avait été nommée exécutrice testamentaire lors du décès de sa sœur. La disposition permettant ce rabais d'impôt était nouvelle et elle était l'une des premières personnes à en bénéficier. Les personnes en charge de son dossier ne l'avaient pas vraiment alertée de l'importance du formulaire en question.
8. Le 22 mars 2007, l'AFC s'est opposée au recours, la preuve de l'occupation effective du logement n'ayant pas été produite dans le délai légal.
9. Par décision du 25 août 2008, la commission a admis le recours. Mme L_____ n'avait pas transmis, dans le délai, les justificatifs produits par la loi, ni démontré qu'elle en avait été empêchée pour cause de force majeure. La preuve de l'affectation de l'immeuble à la résidence principale de l'intéressée avait été apportée avant cette échéance puisqu'il ressortait de l'acte de vente de Mme L_____ que ce bien serait immédiatement destiné à sa résidence principale, et qu'elle l'occupait déjà à titre de locataire. L'arrêté du DCTI relatif à l'application de la LDTR mentionnait aussi cet élément. Le refus de prendre en compte ces documents tenait du formalisme excessif.
10. Le 6 octobre 2008, l'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours, concluant à l'annulation de la décision de la commission. Selon l'art. 8A LDE, des allègements fiscaux lors de l'achat de certains biens immobiliers pouvaient être octroyés pour autant que l'immeuble acquis serve de résidence principale à l'acquéreur pendant une durée de trois ans et que l'opération n'excède pas CHF 1'000'000.-. L'art. 8A al. 3 LDE faisait obligation au bénéficiaire d'une telle réduction de remettre à l'AFC la preuve de l'affectation de l'immeuble dans les deux ans après l'enregistrement de l'acte d'acquisition. La « communication de l'AFC du 3 mars 2004 concernant l'art. 8A sur la loi sur les droits d'enregistrement » (ci-après : la communication), établie d'entente avec la chambre des notaires, avait expliqué la procédure d'application de cette

disposition. Les exigences de cette dernière n'avaient pas été remplies, ce que l'AFC avait constaté sans faire preuve de formalisme excessif.

11. Le 13 novembre 2008, la commission a transmis son dossier.
12. Le 15 décembre 2008, Mme L_____ s'est opposée au recours. Elle occupait l'appartement en question depuis 1990, comme l'attestait l'OCP.
13. Le 19 décembre 2008, les parties ont été informées que la cause 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 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 ».

b. 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 étaient accordés (cf. directive précitée 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. La jurisprudence a tiré de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et de l'obligation d'agir de bonne foi à l'égard des justiciables (art. 5 et 9 Cst.), le principe de l'interdiction du déni de justice formel qui comprend la prohibition de tout formalisme excessif.

Un tel formalisme existe lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique sans raison objective la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (Arrêt du Tribunal fédéral 1C 218/2007 du 16 octobre 2007 consid. 5.1 ; ATA/617/2008 du 9 décembre 2008 consid. 2). L'excès de formalisme peut résider soit dans la règle de comportement imposée au justiciable, soit dans la sanction qui lui est attachée (ATF 132 I 249 consid. 5 p. 253 ; 130 V 177 consid. 5.4.1 p. 183 ; 128 II 139 consid. 2a p. 142 et les arrêts cités). Ainsi en va-t-il lorsque la violation d'une règle de forme de peu d'importance entraîne une sanction grave et disproportionnée, telle par exemple une décision d'irrecevabilité (ATA/473/2004 du 25 mai 2004 consid. 3 ; ATA/561/2003 du 23 juillet 2003 consid. 6 ; P. MOOR, Droit administratif, vol. 2, 2e éd., Berne 2002 , p. 230 ss n. 2.2.4.6 et les références citées).

4. En l'espèce, toutes les parties conviennent que Mme L_____ n'a pas transmis le formulaire ni l'attestation de l'OCP dans le délai de deux ans.

Toutefois, l'intimée était domiciliée dans cet appartement depuis de longues années, ce que l'AFC savait ou devait savoir. Les déclarations d'impôts antérieures de Mme L_____ le mentionnaient, tout comme les indications figurant dans le contrat de vente d'une part et l'autorisation d'acquisition délivrée par le DCTI d'autre part, annexée à ce contrat lors de son enregistrement par la recourante.

En ne tenant pas compte de ces éléments et en exigeant une application stricte de l'art. 5 al. 2 RDE alors que l'information qu'elle réclamait était déjà en sa possession, l'AFC a fait preuve d'un formalisme excessif, comme que la CCRA l'a constaté à juste titre.

5. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision rendue par la CCRA confirmée. Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à l'intimée, à la charge de l'Etat de Genève. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'AFC, qui succombe (art. 87 LPA). En effet, la décision n'étant pas rendue par la commission, l'art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03) n'est pas applicable.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 octobre 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 août 2008 ;

au fond :

le rejette ;

alloue à Mme L._____ une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'Etat de Genève ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 1'000.- ;

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 l'administration fiscale cantonale, à M. R._____, mandataire de l'intimée, et à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Thélin, Mmes Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :