

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4053/2017-ICC

ATA/325/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 mars 2019

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

représentée par Deloitte SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
23 avril 2018 (JTAPI/377/2018)**

EN FAIT

1. Par acte authentique des 5 et 19 janvier 2015, Madame A_____ et son époux, Monsieur B_____ (ci-après : les époux), ont acquis en copropriété, à raison d'une moitié chacun, un appartement en propriété par étages de 6.8/1000^{èmes} dans le bâtiment sis rue C_____, sur la parcelle n° 1_____ au lieu-dit « D_____ », sur la commune de Genève, section E_____.

Ils sollicitaient leur mise au bénéfice de l'art. 8A de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30) (ci-après : rabais Casatax) en attestant sur l'honneur que l'immeuble serait affecté à leur résidence principale. Ils confirmaient également avoir reçu le formulaire de déclaration d'affectation effective et s'engageaient à le retourner à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), dès l'entrée en possession de leur logement, mais au plus tard dans les deux ans à compter de l'enregistrement de l'acte de vente, accompagné notamment d'une attestation de résidence de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM).

2. Le 20 janvier 2015, l'acte de vente a été enregistré et l'AFC-GE a établi deux avis de taxation portant respectivement sur la susdite vente immobilière et la création d'une cédule hypothécaire, dont le contenu était le suivant :

Opérations	Valeur/Nombre	Droits	Centimes additionnels	Total
Vente immobilière	475'000.00	14'250.00	0.00	14'250.00
Vente immobilière	475'000.00	14'250.00	0.00	14'250.00
		28'500.00	0.00	
Rabais d'impôts de l'art. 8A, al. 1 LDE pour B_____				-8'925.50
Rabais d'impôts de l'art. 8A, al. 1 LDE pour A_____				-8'925.50
Total			CHF	10'649.00

Opérations	Valeur/Nombre	Droits	Centimes additionnels	Total
Gage immobilier	425'000.00	2'762.50	3'039.30	5'801.80
Gage immobilier	425'000.00	2'762.50	3'039.30	5'801.80
Autres actes et opérations	4	8.00	8.80	16.80
		5'533.00	6'087.40	
Rabais d'impôts de l'art. 8A, al. 1 LDE pour B_____				-2'900.90
Rabais d'impôts de l'art. 8A, al. 1 LDE pour A_____				-2'900.90
Total			CHF	5'818.60

3. Le 18 août 2015, la fiduciaire de Mme A_____ et de M. B_____ a écrit à l'AFC-GE.

M. B_____ et sa famille n'étaient pas assujettis de manière illimitée en Suisse pour la période fiscale 2014, mais seulement à partir du 5 janvier 2015, avec le transfert de la résidence familiale dans la propriété acquise à Genève.

4. Le 29 novembre 2016, l'AFC-GE a notifié à chaque époux une lettre de rappel concernant la preuve de l'affectation effective de l'appartement à leur résidence principale. Un délai au 20 janvier 2017 leur était imparti pour remettre le formulaire y relatif signé et accompagné d'une attestation de résidence de l'OCPM et de toute pièce justifiant la date à laquelle le couple avait établi sa résidence principale à l'adresse de l'immeuble en question.

Le rappel mentionnait en outre qu'à défaut de remise des documents requis, les rabais Casatax sur la vente immobilière et le gage immobilier seraient immédiatement et définitivement repris.

5. En l'absence de réponse de la part des époux, l'AFC-GE a notifié à chacun d'eux deux bordereaux de droits d'enregistrement, datés du 26 juin 2017, annulant le rabais Casatax tant pour la vente immobilière que pour la création de la cédule hypothécaire, soit respectivement CHF 8'925.50 et CHF 2'900.90.
6. Par courrier du 24 juillet 2017, Mme A_____ a élevé réclamation - à titre conservatoire - contre le bordereau de droits d'enregistrement relatif à la vente immobilière, en indiquant qu'un complément d'information allait parvenir à l'AFC-GE dans les plus brefs délais.
7. Par décision sur réclamation du 12 septembre 2017, l'AFC-GE a rejeté la réclamation au motif que la contribuable n'avait remis aucun document, malgré l'octroi d'un délai supplémentaire de trente jours dès la notification du bordereau.
8. Par acte posté le 5 octobre 2017, Mme A_____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à son annulation et à ce que l'appartement de la rue C_____ soit considéré comme sa résidence principale au sens des dispositions sur les droits d'enregistrement.

Suite au dépôt de sa réclamation, l'AFC-GE ne lui avait pas laissé la possibilité de lui faire parvenir les documents prouvant l'affectation effective de sa résidence principale. Contrairement à ce qui était mentionné dans la décision sur réclamation, aucun délai supplémentaire de trente jours ne lui avait été accordé pour fournir les documents nécessaires, hormis celui pour déposer sa réclamation. Elle ne disposait pas d'une adresse de résidence en Suisse autre que celle de l'appartement acquis en copropriété, alors que l'AFC-GE la considérait comme résidente fiscale suisse pour l'impôt ordinaire. Cette contradiction était constitutive d'un formalisme excessif.

Son époux avait été titulaire d'un permis G avant d'obtenir un permis B en même temps qu'elle. L'adresse indiquée dans leurs déclarations fiscales 2015 et 2016 était celle de la rue C_____ et l'AFC-GE l'avait validée en calculant l'impôt sur la commune de Genève.

Subsidiairement, si le bien immobilier acquis à Genève ne devait pas être reconnu comme étant sa résidence principale, il faudrait alors admettre qu'elle avait conservé sa résidence fiscale en France, avec pour conséquence que ses revenus mobiliers et sa fortune mobilière ne seraient pas taxables à Genève, ce qui constituerait un fait nouveau susceptible d'entraîner la révision de leur taxation 2015 et la modification de leur déclaration fiscale 2016.

Le chargé de pièces joint au recours comprenait notamment une copie de son autorisation de séjour, datée du 9 décembre 2014, mentionnant son domicile à la rue D_____, Genève.

9. Par jugement du 23 avril 2018, le TAPI a rejeté le recours.

Mme A_____ avait acquis la copropriété de l'appartement par acte authentique enregistré le 20 janvier 2015. Compte tenu de la jurisprudence, elle disposait d'un délai strict de deux ans, venant à échéance le 20 janvier 2017, pour produire les documents justifiant l'affectation de ce logement à sa résidence principale, soit le formulaire de déclaration d'affectation effective et une attestation de l'OCPM.

Or, en dépit de son rappel du 29 novembre 2016, l'AFC-GE avait indiqué dans sa réponse du 11 décembre 2017 n'avoir jamais reçu les documents requis. Mme A_____ avait déclaré avoir signé la formule de déclaration d'affectation effective en octobre 2017, sans toutefois démontrer ni même alléguer l'avoir communiquée à l'AFC-GE. Force était de constater que les documents requis n'avaient pas été remis à l'AFC-GE dans le délai légal de deux ans à partir de l'enregistrement de l'acte authentique de vente, et Mme A_____ n'avait allégué aucun cas de force majeure pouvant justifier ce retard.

10. Par acte posté le 23 mai 2018, Mme A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à l'annulation de la décision du 12 septembre 2017 (recte : du jugement du TAPI du 23 avril 2018), à l'émission d'une nouvelle décision de taxation tenant compte du rabais d'impôt et à l'octroi d'une indemnité de procédure.

Elle reprenait l'argumentation présentée devant le TAPI concernant le formalisme excessif. À cet égard, l'AFC-GE ne pouvait nier avoir eu à disposition toutes les informations confirmant que le bien immobilier en cause constituait bien sa résidence principale, à savoir les courriers de son mandataire des 18 août

et 23 septembre 2015 indiquant le transfert de son domicile fiscal de France en Suisse et son installation dans sa résidence nouvellement acquise, la communication des informations détenues par l'OCPM suite à son changement de permis de séjour, et enfin le dépôt de sa déclaration fiscale 2015 en tant que résidente fiscale, déclaration qui indiquait clairement son adresse à la rue C_____ comme résidence principale.

L'attitude de l'AFC-GE était incohérente, puisqu'elle considérait Mme A_____ comme résidente fiscale du point de vue de l'impôt sur le revenu et la fortune, mais ne disposait pas d'une résidence principale dans le canton de Genève.

11. Le 31 mai 2018, le TAPI a communiqué son dossier, sans formuler d'observations.
12. Le 18 juin 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le respect du délai de deux ans constituait une condition essentielle et indispensable à l'octroi de la réduction Casatax. Cette condition ressortait expressément de l'art. 8A LDE, qui soulignait la nécessité pour le contribuable de remettre à l'administration la preuve de l'affectation de l'immeuble à sa résidence principale. L'obligation de compléter et de retourner le formulaire était prévue, là aussi expressément, par 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 (D 3 30.03).

L'attention de Mme A_____ sur cette obligation avait été expressément attirée lors de la vente, et un rappel lui avait été adressé. L'absence de collaboration, alors même qu'une participation active des contribuables était expressément exigée par la loi, justifiait la reprise des rabais Casatax octroyés au moment de la vente.

Déroger, dans le cas de Mme A_____, à l'exigence susmentionnée reviendrait à violer les principes de l'égalité de traitement et de la sécurité du droit.

13. Le 6 juillet 2018, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 24 août 2018 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
14. Le 10 août 2018, Mme A_____ a persisté dans ses conclusions.
15. L'AFC-GE ne s'est quant à elle pas manifestée.

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, les droits d'enregistrement sont réduits de CHF 15'000.- pour les opérations n'excédant pas CHF 1'000'000.- – montants indexés annuellement à l'indice genevois de la construction (soit, pour l'année 2015 ici concernée, CHF 17'782.- et CHF 1'185'484.-).

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. À défaut, le solde non perçu des droits est immédiatement exigible (art. 8A al. 3 LDE).

De plus, le Conseil d'État 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'État 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'OCPM.

- 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. À cet effet, il lui suffira de produire une attestation de l'OCPM ou de toute autre pièce justificative officielle.

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

c. La chambre de céans a déjà confirmé l'obligation incombant aux contribuables de transmettre dans les deux ans à l'AFC-GE le formulaire ad hoc (ATA/481/2012 du 31 juillet 2012).

3. a. Le formalisme excessif, prohibé par l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), est réalisé lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (ATF 135 I 6 consid. 2.1 ; 134 II 244 consid. 2.4.2).

b. Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 et 9 Cst.) commande aux autorités comme aux particuliers de s'abstenir, dans les relations de droit public, de tout comportement contradictoire ou abusif (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2). Il découle de ce principe que l'administration et les administrés doivent se comporter réciproquement de manière loyale (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 129 I 161 consid. 4).

c. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 140 II 248 consid. 3.5).

4. En l'espèce, il n'est pas contesté que Mme A_____ et M. B_____ n'ont pas transmis à l'AFC le formulaire de déclaration d'affectation et ses annexes dans le délai de deux ans, malgré une mention expresse dans l'acte de vente et un rappel que l'AFC-GE leur a envoyé (alors même que, selon l'ATA/481/2012 précité consid. 3, un tel rappel n'est pas exigé par la loi). Ce n'est que lors de la procédure devant le TAPI qu'ils ont fourni le formulaire de déclaration d'affectation rempli, sans prétendre du reste l'avoir transmis auparavant. Ils n'expliquent pas davantage pourquoi ils n'ont pas réagi au rappel de l'AFC-GE, ni fourni le formulaire en même temps qu'ils élevaient réclamation.

La recourante invoque par ailleurs que l'intimée ne pourrait pas retenir, en matière d'impôts directs, qu'elle a un domicile fiscal à Genève et y est assujettie de manière illimitée, et en même temps, pour les droits d'enregistrement, qu'elle n'y dispose pas de sa résidence principale. Ce faisant, elle perd de vue que les deux questions sont de nature différente, puisque le domicile fiscal se rapporte à la commune dans laquelle vit le contribuable, tandis que le rabais Casatax est lié au fait que l'immeuble acheté constitue bien la résidence principale de l'intéressé, lequel peut parfaitement détenir plusieurs immeubles dans la même commune.

S'agissant du grief relatif au formalisme excessif, l'obligation de remettre à l'administration la preuve de l'affectation de l'immeuble à sa résidence principale est prévue expressément par les art. 8A al. 3 LDE et 5 al. 2 RDE. La recourante remet dès lors implicitement en cause la loi et le règlement eux-mêmes, puisque dans la conception qu'elle défend le contribuable dont le fisc connaîtrait ou pourrait connaître l'adresse de résidence principale n'aurait pas à fournir une telle preuve.

Certes, de jurisprudence constante, la chambre administrative est habilitée à revoir, à titre préjudiciel et à l'occasion de l'examen d'un cas concret, la conformité des normes de droit cantonal au droit fédéral (ATA/1296/2017 du 19 septembre 2017 consid. 6 ; ATA/739/2016 du 30 août 2016 consid. 2). Il n'en demeure pas moins que l'exigence que posent les art. 8A al. 3 LDE et 5 al. 2 RDE est conforme à la règle générale, rappelée ci-dessus, en matière de fardeau de la preuve en droit fiscal. De plus, ce qui est demandé au contribuable, à savoir remplir un questionnaire d'une page et fournir une attestation de l'OCPM (qui peut être remplacée, pour les personnes habilitées à voter, par une simple photocopie de la carte de vote) ainsi que, le cas échéant, quelques documents attestant de l'entrée en possession effective du bien-fonds (factures de déménagement, de consommation d'électricité, etc.) ne représente qu'un effort de faible importance au regard du rabais d'impôt obtenu (en l'espèce CHF 17'851.- pour le couple). En outre, l'exigence de retour du formulaire permet d'assurer une certaine équité entre les différentes catégories de contribuables, à savoir ceux dont la situation de résidence est connue de l'administration fiscale et univoque (personnes n'étant par hypothèse propriétaires que d'un seul bien immobilier destiné à l'habitation) et ceux dont la situation à cet égard est moins claire ; elle permet également d'assurer la sécurité du droit, les exigences étant les mêmes pour tous les contribuables.

Un formalisme excessif est en l'espèce d'autant moins discernable que l'intimée leur a rappelé leurs obligations et que ni la recourante ni son conjoint n'ont donné suite à ce rappel – fût-ce en rappelant que leur résidence principale était déjà connue du fisc –, ceci en contravention à leur devoir de collaborer ainsi qu'aux règles de la bonne foi qui, comme rappelé plus haut, ne valent pas que pour l'administration mais aussi pour les particuliers.

Ainsi, l'obligation expressément prévue par les art. 8A al. 3 LDE et 5 al. 2 RDE ne saurait être vue comme une stricte application de règles procédurales ne se justifiant par aucun intérêt digne de protection, ou devenant une fin en soi.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

5. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 mai 2018 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 avril 2018 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame A_____ un émolument de CHF 500.- ;

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

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 Deloitte SA, mandataire de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Junod et M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :