RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/400/2021 ICC JTAPI/143/2022

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 21 février 2022

dans la cause

Me A_____, représenté par Me Antoine BERTHOUD, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Aux termes d'un acte notarié instrumenté par Me A_____, notaire, que les époux Madame B_____ et Monsieur C_____, ressortissants britanniques alors domiciliés en France (ci-après : les acquéreurs), ont conclu le 30 juillet 2020 avec Madame D_____ et Monsieur E_____ (ci-après : les vendeurs) :

   - les parties convenaient d'une promesse de vente, respectivement d'une promesse d'achat, d'un immeuble sis sur la commune de F_____ et d'une servitude portant sur deux places de parking (cf. art. 1, p. 10) ;

   - elles s'engageaient à signer un acte de vente et d'achat définitif le 30 janvier 2021 au plus tard (cf. art. 2.3, p. 11) ;

   - dite promesse était « consentie et acceptée » pour le prix de CHF 1'190'000.- ; un acompte de CHF 119'000.- était versé le même jour au notaire ; le solde, soit CHF 1'070'000.-, devait l'être au jour de la signature de l'acte de vente et d'achat définitif (cf. art. 3, p. 17) ;

   - cette promesse deviendrait nulle si les acquéreurs devaient ne pas obtenir « un titre de séjour valable, ou le document délivré » par l'office cantonal de la population et des migration (OCPM) « selon lequel le permis [était] en cours de production, ou, subsidiairement, l'autorisation d'acquérir l'immeuble » délivrée par le département de la sécurité (DS), au plus tard d'ici au 30 janvier 2021 (cf. art. 6, p. 18 s) ;

   - cette promesse et le droit d'emption sur l'immeuble avaient « une durée limitée à six (6) mois et n'[étaient] pas renouvelable[s] » (cf. art. 6, p. 19) ;

   - les vendeurs concédaient aux acheteurs, pour le prix de CHF 1'190'000.-, un droit d'emption sur l'immeuble, « distinct et indépendant de la promesse de vente et d'achats », dont la durée était fixée au 30 janvier 2021 et qui « sera[it] annoté au registre foncier, sur le feuillet 11158-4 de la commune de F_____ » (cf. art. 8, p. 20).

2. Le 31 juillet 2020, Me A_____ a requis du registre foncier l'inscription dudit droit d'emption en faveur des acquéreurs, dont la durée était limitée au 30 janvier 2021. Cette réquisition a été enregistrée sous la référence « Pj n° 1_____ ».

3. Par bordereau de droits d'enregistrement du 4 août 2020, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé l'« opération : promesse de vente », portant sur une valeur de CHF 1'190'000.-, instrumentée par l'acte du 30 juillet 2020, en application de l'art. 50 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30). A teneur de ce bordereau, Me A_____ y était désigné comme

débiteur des droits dus sur cette opération (CHF 1'190, auxquels s'ajoutaient les centimes additionnels, à hauteur de CHF 1'309.-, ainsi que des droits [CHF 2.-] et les centimes additionnels y relatifs [CHF 2,20] dus pour « autres actes et opérations »).

4. A teneur du registre de l'OCPM, les acquéreurs se sont domiciliés à Genève à compter du 1er septembre 2020. Le 4 septembre 2020, ils ont été mis au bénéfice d'une autorisation d'établissement (avant cela, et depuis le 25 juin 2001, M. C_____ était titulaire d'un permis G, l'autorisant à travailler à Genève ; Mme B_____ bénéficiait quant à elle d'un permis G depuis le 18 juin 2004).

5. Par acte notarié des « deux novembre et dix novembre » 2020 instrumenté par Me A_____, les parties ont signé l'« acte de vente et d'achat » définitif prévu par l'acte du 30 juillet 2020, précisant en particulier que les acquéreurs, qui avaient constitué leur domicile effectif en Suisse, n'étaient plus soumis à la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger 16 décembre 1983 (LFAIE - RS 211.412.41).

6. Par acte notarié daté également des « deux novembre et dix novembre » 2020, intitulé « acte d'annulation de promesse de vente et d'achat », toujours instrumenté par Me A_____, les parties ont convenu ce qui suit :

   - « L'acte de promesse de vente et d'achat susmentionné [était] purement et simplement annulé » ;

   - « En conséquence, la Pj n° 1_____ sera[it] purement et simplement retirée » par Me A_____ ;

   - « Compte tenu de l'annulation de l'acte de promesse de vente et d'achat ci-dessus relaté, les parties demand[ai]ent la restitution de l'intégralité des droits d'enregistrement » relatifs audit acte.

7. Par courrier du 18 novembre 2020, donnant suite à une « demande de retrait » du 11 novembre 2020, le registre foncier a indiqué à Me A_____ qu'il prenait acte du retrait de la réquisition « Pj n° 1_____ ».

8. Par décision du 11 janvier 2021, dont Me A_____ était le destinataire, l'AFC-GE a rejeté la « demande de restitution des droits fondée sur l'article 182 » LDE [*cette demande n'a pas été versée au dossier*].

   Elle constatait, d'une part, que la vente avait été « réalisée consécutivement au retrait de la promesse de vente » et, d'autre part, que même si la signature, par les acquéreurs, d'une promesse de vente était nécessaire à l'obtention d'une autorisation d'acquérir au sens de LFAIE, « la décision rendue n'aurait aucune influence sur l'acte lui-même et sur la possibilité d'inscrire l'emption au registre foncier ». Les parties ne pouvaient donc pas « se prévaloir d'une demande de

restitution de l'indu pour une opération de retrait au registre foncier qui semblait envisagée dès le départ ». Enfin, elle rappelait qu'« empêcher l'application d'une norme imposant un certain résultat (taxation de l'acte) par le biais d'une autre norme (retrait de la pièce au registre foncier et demande de restitution des droits) permettant d'aboutir à ce résultat de manière apparemment conforme au droit » constituait un abus de droit. En l'occurrence, les droits étaient acquis à l'Etat et ne pouvaient pas être restitués.

9. Par acte du 4 février 2021, sous la plume de son conseil, Me A_____ (ci-après : le recourant) a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant, sous suite de frais et dépens, à son annulation et à la restitution des droits d'enregistrement de CHF 2'503,20.

La promesse de vente conclue le 30 juillet 2020 constituait un acte juridique au sens des directives de la LFAIE et contenait, conformément aux prescriptions de cette loi, une condition résolutoire. Selon l'art. 26 LFAIE, les actes juridiques conclus en l'absence d'une autorisation d'acquisition passée en force étaient sans effet. Cette promesse de vente avait été soumise à l'enregistrement, mais n'avait fait l'objet d'aucune inscription au registre foncier, dans l'attente d'une décision conforme à la LFAIE. Au reste, une telle inscription n'était pas possible et le conservateur du registre foncier ne pouvait pas y donner suite en raison des effets de droit civil de la LFAIE.

Les acquéreurs s'étaient vus délivrer une autorisation d'établissement avant l'expiration du délai fixé par l'acte de promesse de vente. Les clauses contenues dans celui-ci relatives à une demande d'autorisation d'acquisition n'avaient dès lors plus lieu d'être, raison pour laquelle un acte de vente prévoyant l'entrée en jouissance immédiate de l'immeuble et constatant l'absence d'assujettissement à la LFAIE avait été conclu. Du fait de la conclusion de cet acte, le droit d'emption prévu par la promesse de vente n'avait jamais été inscrit au grand livre du registre foncier.

Conformément à l'art. 182 LDE, les droits d'enregistrement devaient être restitués à la demande du débiteur, lorsque tout ou partie de la taxation constituait manifestement un déni de justice. Le délai d'une année prévue par cette disposition était respecté en l'espèce.

Se fondant sur deux arrêts de l'ancien Tribunal administratif (devenu la chambre administrative de la Cour de justice ; ci-après : la chambre administrative), le tribunal avait considéré qu'il y avait déni de justice, lorsque le fait générateur de l'impôt ne survenait pas. Tel était notamment le cas en matière de droits d'enregistrement, lorsqu'il n'y avait pas eu d'inscription au registre foncier ; peu importait pour quel motif (cf. DCCR/2_____ du 10 janvier 2011). Tel était le cas en l'espèce du droit d'emption « résultant » de la promesse de vente du 30 juillet

2020, lequel n'avait fait l'objet d'aucune inscription au grand livre du registre foncier, ce qui impliquait que le fait générateur de l'impôt n'était pas survenu.

L'AFC-GE estimait que la restitution ne pouvait pas être demandée pour une opération de retrait au registre foncier, qui semblait envisagée dès le départ. Dans la décision susmentionnée, le tribunal avait rappelé que l'intention des parties n'était déterminante que dans les cas d'enregistrements facultatifs et que pour les actes soumis à l'enregistrement obligatoire, seule était déterminante la prestation de l'État. En l'espèce, cette prestation (inscription au registre foncier) n'avait pas été fournie. Le tribunal avait en outre rappelé, en se référant à la doctrine, qu'on ne pouvait considérer que la demande de remboursement d'une prestation faite « à titre volontaire » était de manière générale un abus de droit.

Pour toutes ces raisons, la restitution des droits prélevés sur la promesse de vente du 30 juillet 2020 devait être ordonnée.

10. Dans sa réponse du 6 mai 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Au vu des circonstances, la demande de restitution des droits déposée par le recourant était constitutive d'un abus de droit. Ce dernier ne pouvait tirer avantage du retard notoire que le registre foncier prenait dans l'inscription des réquisitions et demander la restitution de l'impôt prélevé en tablant sur le fait que ses clients obtiendraient leur permis C - dont la demande avait été déposée antérieurement à la signature de la promesse de vente et d'achat - durant le délai s'écoulant entre le dépôt de la réquisition au registre foncier et l'inscription effective par celui-ci.

Elle était dans l'attente du dossier de l'OCPM relatifs aux acquéreurs, lequel permettrait d'établir que la procédure d'obtention des autorisations d'établissement était à bout touchant lors de la signature de l'acte de la promesse de vente et d'achat. La signature de l'acte contenant le droit d'emption avait eu pour but de gagner du temps et d'opérer une mainmise sur le bien immobilier. Les informations qui lui parviendraient de l'OCPM permettraient de confirmer le fait que la promesse avait été signée et soumise à l'enregistrement dans le but de réserver le bien immobilier, le temps que les permis de séjour fussent octroyés. Cette manière de procéder était admissible. Constituait toutefois un abus de droit, dans ce contexte, le fait de solliciter l'enregistrement de l'acte et de requérir la restitution des droits perçus suite à l'annulation de la promesse de vente et au retrait de la réquisition d'inscription au registre foncier. En procédant de la sorte, le recourant détournait l'esprit de la loi et abusait de l'institution générale du droit qu'était l'action en répétition de l'indu.

Cette manière de procéder constituait à plus forte raison un abus de droit en raison de l'existence de cinq précédentes demandes de restitution, également déposées par ce dernier, lesquelles n'avaient pas pu être « identifiés » par son service de l'enregistrement. Sa sixième demande lui avait permis de se rendre compte de la

grande similitude entre les six dossiers. Il était en effet apparu que, dans le courant l'année 2020, le recourant avait requis à six reprises la restitution des droits perçus dans le cadre de dossiers dont les acquéreurs présentaient le même profil que les époux C_____. Les cinq autres dossiers, qu'elle produisait sous le couvert du secret fiscal, faisaient apparaître le procédé mis en place par le recourant. Ayant restitué les droits perçus dans ces cinq cas, elle se réservait le droit d'agir en enrichissement illégitime contre le recourant. Les six opérations instrumentées par ce dernier avaient abouti à l'achat des biens immobiliers convoités, contrairement à ce qui avait été le cas dans la cause ayant donné lieu à la DCCR/2_____ citée par le recourant, cause dans laquelle les acheteurs avaient finalement renoncé à leur achat immobilier.

11. Par réplique du 8 juin 2021, sous la plume de son conseil, le recourant a persisté dans ses conclusions.

Il n'avait jamais invoqué un retard du registre foncier dans le traitement des réquisitions. Du reste, ce prétendu retard était sans effet en l'espèce, puisque le registre foncier ne pouvait pas « donner suite à la promesse de vente » et inscrire un droit d'emption avant qu'une autorisation d'acquérir selon la LFAIE eût été émise et fût entrée en force. Ce n'était donc pas un prétendu retard du registre foncier qui avait été à l'origine de l'absence d'inscription de la promesse de vente avant son retrait, mais les effets matériels de droit civil de la LFAIE.

Selon la jurisprudence de la chambre administrative (cf. ATA/741/2002), il y avait lieu à restitution de l'impôt lorsque le fait générateur ne survenait pas. En l'occurrence, s'agissant d'une promesse de vente, le fait générateur était l'inscription au registre foncier d'un droit d'emption, laquelle n'avait pas eu lieu. Compte tenu des critères objectifs ressortant de cette jurisprudence, il était irrelevant de savoir si, au moment de la signature de la promesse de vente et d'achat, l'obtention d'un permis C était ou non imminente. Seul importait le fait que l'acte litigieux n'avait fait l'objet d'aucune inscription au registre foncier. L'AFC-GE était liée par la décision du conservateur du registre foncier, qui avait accepté le retrait de la réquisition avant son inscription.

Le caractère formaliste des droits d'enregistrement, sur lequel s'appuyait l'AFC-GE, devait précisément conduire à la restitution des droits litigieux, en l'absence d'inscription au registre foncier.

Enfin, s'agissant de son prétendu comportement abusif, lié au fait qu'il avait procédé de la même manière dans d'autres dossiers, on ne voyait pas en quoi ce mode de faire serait contradictoire et constitutif d'un abus de droit, la menace de l'AFC-GE d'engager à son encontre une procédure en enrichissement illégitime étant parfaitement déplacée. Le fait que, dans d'autres dossiers, il avait instrumenté des promesses de vente dans l'attente d'une autorisation LFAIE avant de constater leur inutilité en raison de l'octroi de permis C survenu entre temps,

qui permettait la conclusion immédiate d'une vente définitive, n'était constitutif d'aucune fraude à la loi, tout particulièrement sous l'angle de la LFAIE, seule déterminante en l'espèce.

12. Par duplique du 7 juillet 2020, l'AFC-GE a elle aussi persisté dans ses conclusions.

Il ressortait des extraits des dossiers de l'OCPM relatifs aux époux C_____, en particulier d'un courrier du 29 juillet 2020 que l'Université de Genève avait adressé à ce dernier, que les professeurs avaient le droit, dès leur nomination, à une autorisation d'établissement. Or, par décision de renouvellement de mandat du 3 juillet 2017, le recteur de l'Université de Genève avait reconduit M. C_____ dans sa fonction de professeur associé à charge complète auprès de la section des sciences pharmaceutiques de la Faculté des sciences. Partant, s'il ne pouvait pas être reproché au recourant d'avoir instrumenté une promesse de vente et d'achat avant de procéder à son annulation au moment de la signature de l'acte de vente proprement dit, il n'en allait pas de même de sa demande de remboursement des droits prélevés sur la promesse contenant le droit d'emption soumise à l'enregistrement.

Encore une fois, les informations sur lesquelles elle se fondait laissaient à penser que la promesse litigieuse avait été signée et soumise à l'enregistrement dans le but de réserver le bien immobilier, le temps que les permis séjour soient octroyés. Si cette manière de procéder était admissible, le fait de solliciter l'enregistrement de l'acte et de requérir la restitution des droits perçus suite à l'annulation de la promesse et au retrait de la réquisition d'inscription au registre foncier constituait un abus de droit. En procédant ainsi, le recourant avait détourné l'esprit de la loi et abusé de l'institution générale du droit qu'était l'action en répétition de l'indu.

13. Le 19 juillet 2021, sous la plume de son conseil, le recourant a ajouté que le fait que M. C_____ avait eu non droit à la délivrance d'une autorisation d'établissement était indifférent sous l'angle de la LFAIE. Tant que celui-ci n'avait pas été effectivement délivré, aucun acte portant promesse de vente et d'achat d'un bien immobilier ne pouvait avoir d'effet juridique, en particulier, d'être inscrit au registre foncier.

A nouveau, il contestait tout abus de droit. Il serait au contraire choquant que des droits d'enregistrement fussent prélevés sur une promesse de vente qui n'avait fait l'objet d'aucune inscription au registre foncier.

Enfin, il avait toujours agi en parfaite transparence vis-à-vis des autorités, en particulier de l'AFC-GE, aussi bien s'agissant de l'opération litigieuse que celles invoquées par cette dernière dans sa réponse, dans le cadre desquelles l'acte d'annulation de la promesse de vente avait également été déposé simultanément à l'acte de vente, étant relevé que les « documents » avaient toujours été examinés

par le même taxateur. L'AFC-GE avait dès lors été en mesure de déterminer, à très bref délai, si les conditions de la demande en restitution des droits d'enregistrement étaient, à son sens, réunies ou non.

EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions de l'AFC-GE en matière de restitution des droits d'enregistrement (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 182 al. 3 LDE).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 178 al. 7 et 179 al. 1 et 2 LDE ; art. 57 et 62 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

3. Le recourant a instrumenté l'acte litigieux du 30 juillet 2020. En tant que débiteur des droits d'enregistrement y relatifs, il dispose de la qualité pour recourir (cf. art. 161 al. 1 let. a et 179 al. 1 LDE *cum* art. 60 let. e LPA).

4. Toute pièce, constatation, déclaration, condamnation, convention, transmission, cession et, en général, toute opération ayant un caractère civil ou judiciaire, soumise soit obligatoirement, soit facultativement à la formalité de l'enregistrement, fait l'objet d'un impôt dénommé « droits d'enregistrement » (art. 1 al. 1 LDE).

   L'enregistrement est obligatoire ou facultatif, conformément aux dispositions des art. 3 et 4 LDE (art. 2 LDE).

   L'art. 3 LDE énumère les actes soumis obligatoirement à l'enregistrement, parmi lesquels figurent notamment « les actes authentiques dressés dans le canton de Genève par les notaires et par toute autre autorité compétente » (let. a), « les actes, écrits et pièces portant réquisition au registre foncier du canton de Genève » (let. b) et « les actes et opérations mentionnés dans un acte civil […] ou dont il est fait état dans une opération présentée à l'enregistrement » (let. l).

5. Selon l'art. 8 LDE, est déterminante, pour la fixation des droits, la nature réelle des actes et opérations, ainsi que celle des stipulations qui y sont contenues (al. 1). Lorsque dans un acte ou une opération quelconque, il existe plusieurs dispositions indépendantes ou ne découlant pas nécessairement les unes des autres, chacune d'elles, selon sa nature, est soumise au droit fixé par la présente loi (al. 2).

6. Les droits proportionnels et progressifs sont calculés sur les sommes et valeurs indiquées dans les actes et opérations soumis à l'enregistrement (art. 9 al. 1 LDE).

7. Aux termes de l'art. 50 al. 1 LDE, intitulé « promesses de vente et pactes d'emption », les actes portant promesse de vente, d'achat ou d'échange, ainsi que les pactes d'emption, sont soumis au droit de 1 ‰, calculé sur la valeur vénale de l'immeuble, sans aucune déduction pour les dettes et les charges qui peuvent le grever.

8. Le caractère formaliste de l'enregistrement implique une interprétation restrictive des dispositions contenues dans la loi sur les droits d'enregistrement. Il faut déterminer, pour chaque acte pris séparément, s'il donne lieu à une exonération. L'exonération constituant l'exception à la perception des droits d'enregistrement, il convient d'en interpréter les conditions de manière stricte (ATA/163/2021 du 9 février 2021 consid. 2g ; cf. aussi JTAPI/1136/2017 du 30 octobre 2017 consid. 8 ; JTAPI/756/2015 du 22 juin 2015 ; JTAPI/533/2015 du 4 mai 2015 ; JTAPI/706/2012 du 30 mai 2012 ; JTAPI/782/2011 du 12 juillet 2011).

9. Sous l'angle du droit civil, une promesse de vente et un pacte d'emption sont des contrats distincts ne dépendant pas nécessairement l'un de l'autre (cf. art. 216 al. 2 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 [CO - RS 220], aux termes duquel « les promesses de vente et les pactes de préemption, d'emption et de réméré portant sur un immeuble ne sont valables que s'ils ont été passés en la forme authentique). En effet, la promesse de vente est un précontrat portant sur la conclusion d'une vente immobilière : une partie (promesse unilatérale), voire deux parties (promesse bilatérale) s'engagent à conclure ultérieurement un contrat de vente. Elle peut être utile aux parties lorsque, par exemple, l'engagement de l'une d'elles est révocable ou lorsque l'un des éléments essentiels de la vente n'est pas encore déterminé. Le pacte d'emption réside quant à lui dans le fait de constituer un droit d'acquisition conditionnel, soit une vente soumise à la seule condition (potestative) de l'exercice du droit par le bénéficiaire. Le droit d'emption *peut* être annoté au registre foncier (cf. art. 216*a* CO). La forme authentique d'un pacte d'emption doit recouvrir l'annotation au registre foncier, si celle-ci est prévue par les parties, tandis que celle d'une promesse de vente ne le doit pas. Cela étant, cette annotation ne modifie pas la nature du droit d'acquisition conditionnel constitué par un pacte d'emption : il reste un droit personnel, renforcé par les effets produits par l'annotation au registre foncier. Celle-ci est radiée d'office par le registre foncier à l'expiration de sa durée ou lorsque le titulaire du droit annoté acquiert l'immeuble (cf. Bénédict FOËX/Irène MARTIN-RIVARA *in* Luc THÉVENOZ / Franz WERRO [éd.], Commentaire romand, Code des obligations I, 2021, *ad* art. 216 et 216*a* CO, p. 1713 à 1721 et les références citées).

   L'annotation au registre foncier des droits personnels, tels que les droits de préemption, d'emption et de réméré, n'est pas obligatoire (cf. art. 959 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210).

10. En droit des obligations, on parle de condition suspensive si l'acte juridique affecté d'une condition ne produit pas d'effets jusqu'à l'avènement de la condition. Ce type de condition est réglé par les art. 151 à 153 CO. L'avènement de cette condition n'affecte que les effets de l'acte conditionnel, non son existence. Un acte juridique assorti d'une telle condition lie les parties par un rapport d'obligations, mais il n'a pas encore d'effets, en ce sens que l'obligation prévue n'est pas encore exécutable, ni exigible, mais que les parties sont liés par un engagement et ne peuvent s'en libérer unilatéralement. On parle de condition résolutoire si l'acte juridique affecté d'une condition produit tous ses effets jusqu'à l'avènement de la condition qui met fin à son efficacité. L'art. 154 CO règle ce type de condition. Avant la réalisation d'une telle condition, les parties ont les droits et obligations qui découlent d'un acte inconditionnel. Si la condition résolutoire fait définitivement défaut, l'acte juridique conditionnel devient immédiatement et de plein droit un acte pur et simple (inconditionnel) ; l'acte de disposition produit définitivement ses effets et n'est plus menacé dans son existence. En cas de doute quant à la question de savoir si une condition est suspensive ou résolutoire, on admettra plutôt la première hypothèse (cf. Pascal PICHONNAZ, *in* Luc THÉVENOZ / Franz WERRO [éd.], *op. cit*. , *ad* art. 151 et 154 CO p. 1296 à 1322).

11. L'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger est subordonnée à une autorisation de l'autorité cantonale compétente (art. 2 al. 1 LFAIE). L'autorisation n'est pas nécessaire si l'immeuble sert de résidence principale à la personne physique qui l'acquiert, au lieu de son domicile légal et effectif (art. 2 let. b LFAIE). Par acquisition d'immeubles, on entend notamment l'acquisition d'un droit de propriété, de superficie, d'habitation ou d'usufruit sur un immeuble (art. 4 al. 1 let. a LFAIE) et la constitution et l'exercice d'un droit d'emption, de préemption ou de réméré sur un immeuble (art. 4 al. 1 let. f LFAIE). Par personnes à l'étranger, on entend notamment les ressortissants étrangers - y compris des États membres de l'Union européenne ou de l'Association européenne de libre-échange [et désormais du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord] - qui n'ont pas leur domicile légalement constitué et effectif en Suisse (cf. art. 5 al. 1 LFAIE, dans sa teneur actuelle et celle en vigueur le 30 juillet 2020).

12. Sous réserve des exceptions prévues par la LDE, les droits d'enregistrement sont définitivement acquis à l'Etat de Genève et ne peuvent être restitués (art. 7 al. 9 LDE).

    Aux termes de l'art. 182 al. 1 LDE, le débiteur des droits peut demander, dans le délai d'une année à compter de l'enregistrement de l'acte ou de l'opération, restitution de l'indu, avec intérêts au taux fixé selon les dispositions de l'art. 28 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18), s'il établit :

a) qu'il a payé une somme supérieure au montant qui lui était réclamé ;

b) qu'une erreur de calcul ou de taux a été commise par l'administration de l'enregistrement concernant la taxation de l'acte ou de l'opération ;

c) que tout ou partie de la taxation constitue manifestement un déni de justice.

L'insertion de cette disposition dans la LDE en 1969 résulte de la volonté du législateur de prévoir une base légale expresse pour permettre la restitution du montant payé indûment. Selon les travaux préparatoires, la doctrine et la jurisprudence avaient en effet déterminé qu'il n'était pas possible de rembourser à l'administré une somme qu'il aurait versée à titre de droits d'enregistrement de manière indue, faute de base légale expresse de droit cantonal. Le législateur avait voulu, par l'adoption de l'art. 182 LDE, créer une telle base légale. Il en résultait qu'à teneur de l'art. 8 al. 9 LDE, le remboursement des droits d'enregistrement était impossible, sauf dans quelques situations prévues expressément dans la LDE (art. 37, 40 et 41), ainsi qu'en cas de paiement indu, lorsque l'une ou l'autre des conditions de l'art. 182 LDE étaient réalisées (cf. ATA/242/2011 du 12 avril 2011 consid. 6b et les références citées).

Le droit à la répétition de l'indu oblige celui qui, sans cause légitime, s'est enrichi aux dépens d'autrui, soit notamment sans cause valable, en vertu d'une cause qui ne s'est pas réalisée ou d'une cause qui a cessé d'exister. Ce principe, posé par l'art. 62 CO, est applicable aux rapports de droit public. A teneur des travaux législatifs rappelés plus haut, l'art. 182 LDE est une législation poursuivant les mêmes objectifs (cf. ATA/242/2011 du 12 avril 2011 consid. 6b et les références citées).

Par déni de justice au sens de l'art. 182 al. 1 let. c LDE, on entend le déni de justice matériel, soit lorsque l'autorité rend une décision manifestement insoutenable (cf. JTAPI/564/2017 du 22 mai 2017 consid. 7 ; DCRI/284/2006 du 6 novembre 2006).

13. La décision DCCR/2_____ du 10 janvier 2011 citée par le recourant concernait des actes - portant réquisition au registre foncier au sens de l'art. 3 let. b LDE - en lien avec un projet de construction auquel les contribuables avaient finalement dû renoncer pour des motifs indépendants de leur volonté, raison pour laquelle ces actes avaient été annulés et le retrait des réquisitions de leur inscription au registre foncier, ainsi que le remboursement des droits d'enregistrement y relatifs avaient été requis. Rappelant notamment que, selon la doctrine, une prestation indue reposait sur une cause illégitime, soit notamment sur une cause non valable (cf. consid. 5 et les références citées), le tribunal a jugé que dans la mesure où les recourants avaient dû renoncer à leur projet de construction et avaient retiré leurs réquisitions d'inscriptions au registre foncier avant que les actes ne soient inscrits au grand livre - de sorte que ces actes n'avaient jamais eu d'effet sous l'angle des

droits réels et, par là-même, n'avaient produit aucun fait générateur de l'impôt -, il se justifiait de leur restituer les droits d'enregistrement litigieux, étant relevé que les faits de la cause étaient analogues à ceux de l'arrêt ATA/741/2002 du 26 novembre 2002, également cité par le recourant (cf. consid. 8 à 10).

14. 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 (art. 8 al. 6 LDE).

15. En matière fiscale, plus généralement, le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il lui appartient non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1077/2020 du 27 octobre 2020 consid. 7).

Par ailleurs, en procédure administrative, tant fédérale que cantonale, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2ème phr. LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; ATA/978/2019 du 4 juin 2019 consid. 4b). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/978/2019 du 4 juin 2019 consid. 4b et les arrêts cités).

En principe, l'appréciation fiscale se base en premier lieu sur les circonstances de droit civil, notamment les contrats conclus par les parties. Pour interpréter un contrat de droit civil, le juge doit tout d'abord s'attacher à rechercher la réelle et commune intention des parties. Pour ce faire, il prendra en compte non seulement la teneur des déclarations de volonté, mais aussi les circonstances antérieures, concomitantes et postérieures à la conclusion du contrat. Ce que les parties savaient, ont voulu ou ont effectivement compris lors de la conclusion du contrat relève du fait. Lorsqu'une partie au contrat manifeste sa volonté par l'intermédiaire d'un représentant, l'interprétation du contrat quant à son contenu se détermine en fonction de ce que voulait le représentant. La détermination de cette volonté subjective des parties repose sur l'appréciation des preuves (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_528/2019 du 5 décembre 2019 consid. 3.4 et l'ATF 140 III 86 consid. 4.1 y étant cité).

16. En l'espèce, l'acte litigieux, instrumenté en la forme authentique par le recourant le 30 juillet 2020, porte sur deux opérations, soit la promesse (bilatérale) de vente d'un immeuble, d'une part, et la constitution d'un pacte d'emption en faveur des acquéreurs, d'autre part, les parties y ayant expressément prévu que ce dernier serait annoté au registre foncier. Au vu du bordereau des droits d'enregistrement du 4 août 2020, entré en force, il apparaît que seule la première de ces deux

opérations a été taxée en application de l'art. 50 al. 1 LDE, alors que selon sa lettre, cette disposition légale vise, séparément et individuellement, tant les promesses de vente que les pactes d'emption, ce qui est du reste prévu par l'art. 8 al. 2 LDE, étant observé que sous l'angle du droit civil également, ces contrats ne sont pas nécessairement liés l'un à l'autre.

Cela étant, dans leurs écritures respectives, tant le recourant que l'AFC-GE semblent assimiler ces deux opérations, nonobstant le fait que l'acte instrumenté par le recourant précise expressément le contraire, à savoir que le droit d'emption est « distinct et indépendant de la promesse de vente et d'achats » et ne prévoit l'annotation au registre foncier que pour le pacte d'emption, mais non pas pour la promesse de vente.

Quoi qu'il en soit, force est de constater que les droits d'enregistrement litigieux ont été prélevés en vertu d'une cause tout à fait valable, à savoir les opérations stipulées dans l'acte que le recourant a valablement instrumentées le 30 juillet 2020, si bien qu'aucun déni de justice matériel au sens de l'art. 182 al. 1 let. c LDE ne saurait être imputé à l'autorité intimée, de sorte que la restitution des droits, en application de cette disposition, ne peut être admise.

En effet, postérieurement à la taxation et avant l'acquisition de l'immeuble par les époux C_____, la promesse de vente et le pacte d'emption n'ont à aucun moment perdu leur validité. La restitution des droits prélevés en application de l'art. 50 LDE est donc exclue. Le fait que la promesse de vente et d'achat était assortie d'une condition suspensive et/ou résolutoire n'enlève rien à sa validité juridique au moment de sa taxation, ni par la suite. Les parties restaient liées par leurs obligations respectives jusqu'à la survenance éventuelle de la condition de nullité qu'elles prévoyaient, laquelle ne s'est pas réalisée, les acquéreurs ayant effectivement obtenu une autorisation d'établissement en date du 4 septembre 2020, si bien qu'ils n'étaient plus assujettie à la LFAIE et qu'ainsi, ladite promesse pouvait désormais être exécutée, ce qui a du reste été effectivement le cas par la conclusion de l'acte de vente définitif des 2 et 10 novembre 2020. Cette promesse de vente et d'achat a alors cessé de déployer ses effets. On ne perçoit dès lors pas le sens et le but de son annulation, aux termes d'un acte séparé que le recourant a instrumentée simultanément aux mêmes dates, si ce n'est de s'en prévaloir pour procéder au retrait de la réquisition au registre foncier, puis de requérir la restitution des droits litigieux. Or, ce faisant, il a perdu de vue que dans la mesure où les époux C_____ ont acquis l'immeuble, l'annotation au registre foncier de leur droit d'emption aurait de toute façon dû être radiée d'office. Sa demande de retrait du 11 novembre 2020 était ainsi dénuée d'objet. Par conséquent, il ne saurait s'en prévaloir pour obtenir la restitution des droits litigieux.

Pour le surplus, le recourant concède lui-même que le registre foncier ne pouvait procéder à l'annotation requise tant que les époux C_____ étaient assujettis à la

LFAIE, soit jusqu'au 4 septembre 2020, date à partir de laquelle ils ont constitué légalement leur domicile en Suisse. Cela étant, le seul fait qu'entre cette dernière date et celle du 2 novembre 2020, soit la courte période durant laquelle il était autorisé à le faire, le registre foncier n'ait pas procédé à l'annotation que le recourant avait requise le 31 juillet 2020 ne permet pas d'entrevoir un déni de justice au sens de l'art. 182 al. 1 let. c LDE, étant rappelé que cette annotation ne conditionnait pas la validité et le caractère contraignant du pacte d'emption en cause. Les « effets civils » de la LFAIE dont le recourant se prévaut à l'égard de cet acte n'ont eu, eux non plus, aucune portée déterminante sur la validité de celui-ci, mais seulement sur ses effets, jusqu'au 4 septembre 2020.

La décision DCCR/2_____ citée par le recourant ne lui est à cet égard d'aucun secours, les actes notariés dont il y est question étant d'une autre nature juridique (droits réels) que celle des actes faisant l'objet du présent litige (droits personnels) et les raisons ayant conduit à l'annulation des premiers n'étant en rien analogues à celles de l'annulation des seconds. Du reste, le pacte d'emption litigieux aurait de toute façon été soumis aux droits d'enregistrement, en vertu de l'art. 50 al. 1 LDE, même si les parties n'avaient pas prévu son annotation au registre foncier.

Admettre la restitution des droits en cas de procédés tels que celui adopté par le recourant viderait l'art. 50 LDE de sa substance, à tout le moins dans la mesure où celui-ci vise les promesses de vente et les pactes d'emption, étant rappelé que ces opérations sont soumises aux droits qu'elles fassent ou non l'objet d'une annotation au registre foncier. En effet, pour obtenir cette restitution, il suffirait d'assortir une promesse de vente d'un droit d'emption, d'en prévoir l'annotation au registre foncier - laquelle n'est pas obligatoire et doit être radiée d'office en cas de vente - et de concrétiser peu de temps après cette promesse par une vente définitive, ne laissant ainsi pas suffisamment de temps au registre foncier de procéder à l'annotation requise.

17. Compte tenu de ce qui précède, le recours, mal fondé, doit être rejeté.

18. Vu cette issue, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03).

Ce dernier n'a pas droit à une indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA *a contrario).*

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 4 février 2021 par Me A_____ contre la décision prise à son égard par l'administration fiscale cantonale le 11 janvier 2021 ;

2. le rejette ;

3. met un émolument de CHF 700.- à la charge Me A_____, lequel est couvert par son avance de frais du même montant ;

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

5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Yves JOLIAT, président, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Yves JOLIAT

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière