RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4043/2020 ICC JTAPI/604/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 14 juin 2021

dans la cause

Madame A_____ et Monsieur B_____, représentés par Me Mariella VALLERY-SPAETHE, notaire, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le litige concerne des droits d'enregistrement en application de la loi genevoise sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE – D 3 30), en particulier son art. 8A LDE relatif au rabais dit « Casatax » (ci-après : rabais Casatax).

2. La FONDATION C_____ (ci-après : la Fondation) est titulaire, dans la commune de E_____, d'un droit de superficie distinct et permanent (DDP) 1_____ soumis au régime de la propriété par étages (PPE), avant construction, inscrit au registre foncier.

   Sur la base de ce DDP 1_____, la Fondation a fait construire un bâtiment à destination d'habitation en PPE au lieu-dit « D_____».

3. Par « acte de vente et d'achat » du _____ 2020, la Fondation a vendu aux époux B_____ et A_____ (ci-après : les contribuables ou les recourants) un appartement en PPE dans le bâtiment édifié selon le DDP 1_____. Outre le paiement du prix de vente de CHF 1'172'719.-, les contribuables acquéreurs reprenaient à leur charge le paiement d'une rente annuelle de superficie de CHF 3'545.14 due au superficiant durant trois ans, en fonction d'une clé de répartition entre tous les copropriétaires (soit 7,893% de CHF 44'915.-). Le paiement de cette rente était garanti par l'inscription d'une hypothèque légale en faveur du superficiant. Une clause du contrat de vente et d'achat prévoyait de demander le rabais Casatax en faveur des acquéreurs.

4. Par avis de taxation du 30 septembre 2020, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé à CHF 37'329.90 les droits d'enregistrement relatifs à l'achat de l'appartement. Le détail de cette taxation était le suivant :

Opérations	Valeur/Nombre	Droits	Centimes additionnels	Total
Vente immobilière	1'172'719.00	35'181.60	0.00	35'181.60
Droit de superficie cessible	70'902.80	2'127.30	0.00	2'127.30
Radiation de droit d'emption	1	2.00	2.20	4.20
Autres actes et opérations	4	8.00	8.80	16.80
		37'318.90	11.00	
Total			**CHF**	**37'329.90**

5. Par courrier du 12 octobre 2020, les contribuables ont élevé réclamation contre cet avis de taxation en concluant à l'obtention du rabais Casatax, dès lors qu'il n'y avait pas lieu de prendre en compte le montant capitalisé de la rente de superficie et que le prix de vente de CHF 1'172'719.- était inférieur au plafond de CHF 1'202'607.- fixé pour l'année 2020 donnant droit au rabais Casatax.

6. Par décision sur réclamation du 2 novembre 2020, l'AFC-GE a rejeté la réclamation pour le motif suivant :

« S'il est vrai que, dans le cas d'espèce, le superficiaire ne devient pas propriétaire du bien-fonds sur lequel sera construit son logement, il n'en bénéficie pas moins, en contrepartie du versement d'une rente, d'un droit d'usage sur le bien-fonds. Cette faculté d'utilisation du sol étant une condition sine qua non de la construction proprement dite, elle doit nécessairement être prise en compte pour la détermination de la valeur vénale globale du DDP en question. L'article 45 LDE prévoit d'ailleurs que s'agissant du transfert ou de la constitution d'un droit de superficie distinct et permanent, la valeur de l'immeuble est déterminée par capitalisation au taux de 5% de la rente foncière. À cette valeur s'ajoute celle des bâtiments édifiés sur DDP. Ces principes ont été confirmés à de nombreuses reprises par la jurisprudence, en dernier lieu selon ATA du 30 mars 2004 dans la cause A/1230/2003. La valeur de la rente foncière étant ainsi intimement liée à celle de la construction pour apprécier de la valeur totale de l'objet, c'est bien à juste titre que, d'une valeur dépassant la limite légale actuelle de CHF 1'202'607.-, l'opération en question n'a pas pu bénéficier de l'article 8A LDE. Par conséquent notre taxation est maintenue. »

7. Le 3 novembre 2020, les contribuables ont remis à l'AFC-GE la formule de déclaration d'affectation effective de leur nouvel appartement à leur résidence principale, conformément à l'art. 8A al. 3 LDE.

8. Par acte du 27 novembre 2020, sous la plume de leur mandataire, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) contre cette décision sur réclamation, concluant à son annulation et à ce que le rabais Casatax leur soit accordé.

Dans le cadre de l'octroi du rabais Casatax, il était inexact d'ajouter, au prix payé entre les parties, la capitalisation de la rente de superficie correspondant à la location du terrain lequel demeurait propriété du vendeur. Cette capitalisation de rente n'entrait en ligne de compte que pour la perception des droits d'enregistrement de 3% en application de l'art. 45 LDE et n'était pas applicable à l'art. 8A LDE. Par opération au sens de cette dernière norme, il fallait bien entendre le prix payé entre les parties et figurant dans l'acte, sans renvoi à l'art. 45 LDE. En outre, l'art. 2 al. 2 let. a du règlement d'application de l'art. 8A LDE du 1er mars 2004 (RDE – D 3 30.03) rappelait que le rabais Casatax s'appliquait au transfert de la propriété de l'immeuble destiné à la résidence principale de l'acquéreur. Or, la propriété était bien celle de l'appartement et non pas du terrain, lequel restait en mains du vendeur. Il était clairement établi que la valeur fiscale de l'appartement pour le futur propriétaire était bien le prix d'achat (soit sans capitalisation de la rente), comme le précisait une lettre de l'AFC-GE du 14 novembre 2017 dont copie était jointe au recours.

9. Dans sa réponse du 27 janvier 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La Communication de l'AFC-GE du 3 mars 2004 relative à l'art. 8A LDE (ci-après : Communication) ne traitait pas spécifiquement du cas du DDP. Toutefois, elle prévoyait à son point 2.2 que le rabais Casatax s'appliquait à l'impôt sur la valeur totale de l'opération immobilière, sous déduction des valeurs relatives au contrat d'entreprise ou à l'ensemble des contrats, au sens de l'art. 83 al. 1 et 2 LDE. Ainsi, lorsque le logement était déjà construit, comme c'était le cas en l'espèce, il s'appliquait au droit de vente sur la valeur totale de l'opération.

C'était sur cette base que l'AFC-GE avait tenu compte de la valeur du bien immobilier dans son ensemble, à savoir de son prix total composé du prix de la construction additionné du montant de la rente de superficie capitalisée représentant la valeur du terrain.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 179 al. 1 LDE).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 63 al. 1 et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).

3. Les recourants contestent la prise en compte du montant de la rente de superficie capitalisée pour la détermination du prix d'achat de leur logement dans le cadre du rabais Casatax.

4. Selon l'art. 33 al. 1 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 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.

5. Aux termes de l'art. 8A al. 1 LDE, en cas de transfert qui a pour objet la propriété d'un immeuble destiné à servir de résidence principale à l'acquéreur, les droits d'enregistrement sur l'acte de vente sont réduits de CHF 15'000.- pour les opérations n'excédant pas CHF 1 million. Ces montants sont indexés annuellement à l'indice genevois de la construction.

6. Pour l'année 2020, les montants indexés s'élèvent à CHF 1'202'607.- pour la valeur maximale des opérations et à CHF 18'039.- pour la réduction du droit de vente (art. 1 al. 6 RDE).

7. L'art. 2 al. 1 RDE prévoit, pour les logements qui ne sont pas encore construits, que la valeur de l'opération comprend le prix ou la valeur vénale du bien-fonds ainsi que le montant de toutes les prestations découlant de contrats d'entreprise et contrats analogues mentionnés à l'art. 83 LDE, tels notamment les contrats d'architecte et les contrats « clés en mains ».

8. À teneur de l'art. 2 al. 2 let. a RDE, sont réduits les droits d'enregistrement des actes de vente ainsi que les procès-verbaux d'adjudication, au sens de l'art. 33 al. 1 LDE, portant transfert à titre onéreux de la propriété de l'immeuble destiné à servir de résidence principale à l'acquéreur.

9. L'art. 45 al. 1 LDE dispose que, lors de la constitution ou du transfert d'un droit de superficie distinct et permanent ou d'une servitude de superficie personnelle et cessible, d'une durée de trente ans au moins, le droit de vente au taux de 3% prévu à l'art. 33 LDE est perçu sur la valeur de l'immeuble (terrain et bâtiment) sur lequel s'exerce le droit ou la servitude.

   La valeur de l'immeuble est déterminée par capitalisation au taux de 5% de la rente foncière (art.45 al. 3 LDE).

10. 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. Fait exception le cas du décès du bénéficiaire (art. 8A al. 3 LDE).

11. Le 3 mars 2004, l'AFC-GE a publié la Communication portant sur l'art. 8A LDE en collaboration avec la Commission fiscale de la Chambre des Notaires qui a pris effet le 4 mars 2004, soit en même temps que la disposition légale précitée et son règlement d'application (RDE). Selon la jurisprudence de la chambre administrative de la Cour de justice, laquelle s'est référée à la doctrine (Gregor 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 ; Pierre MOOR, Droit administratif, volume I, Berne 1994, p. 268), la Communication doit être qualifiée d'ordonnance administrative interprétative à portée externe contenant 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 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 (ATA/349/2006 du 20 juin 2006).

Selon les ch. 1.1.2 et 1.1.3 de la Communication, le transfert doit avoir pour objet un immeuble au sens juridique du terme (art. 655 du code civil suisse du 10 décembre 2007 – CC – RS 210) sis à Genève. 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'art. 8A LDE les transferts portant sur l'acquisition de l'usufruit ou de la nue-propriété.

Le ch. 2.2 let. a prévoit que le rabais Casatax s'applique, lorsque le logement est déjà construit, au droit de vente sur la valeur totale de l'opération immobilière, dont la notion est précisée au ch. 1.3, à savoir notamment qu'il ne sera « pas tenu compte d'autres éléments parfois visés dans les actes de vente, comme le rachat d'une cédule hypothécaire ou les indemnités versées par l'acquéreur pour obtenir la libération des lieux ».

12. Le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'État (art. 5 al. 1 et 36 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. – RS 101) et revêt une importance particulière en droit fiscal, où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst., lequel prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 135 I 130 consid. 7.2 ; ATA/844/2020 du 1er septembre 2020).

13. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 141 II 280 consid. 6.1 ; 140 II 202 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_961/2016 du 30 mars 2017 consid. 4.1). Le juge ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme ; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 135 II 243 consid. 4.1 ; 133 III 175 consid. 3.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_102/2016 du 20 décembre 2016 consid. 2.3 ; ATA/127/2018 du 6 février 2018).

14. En l'espèce, comme le reconnaît l'autorité intimée, l'ancien Tribunal administratif (actuellement : chambre administrative de la Cour de justice) a certes validé l'application de la Communication (ATA/349/2006 précité), toutefois celle-ci ne

traite pas spécifiquement de la question de la prise en compte du DDP pour le rabais Casatax.

15. Cela étant, dans sa réponse du 27 janvier 2021, l'AFC-GE se fonde néanmoins sur le ch. 2.2 let. a de la Communication pour soutenir que la valeur totale de l'opération immobilière comprend le prix de vente de CHF 1'172'719.- de l'appartement en PPE, auquel elle ajoute le montant de la rente de superficie capitalisée au taux de 5%, soit CHF 70'902.80 (CHF 3545.14 x 100 / 5), ce qui représente un total de CHF 1'243'621.80 dépassant le plafond de CHF 1'202'607.- donnant droit au rabais Casatax.

16. L'AFC-GE ne saurait être suivie dans son argumentation.

En effet, les art. 8A al. 1 LDE et 2 al. 2 let. a RDE mentionnent que l'opération a pour objet le transfert à titre onéreux de la propriété d'un immeuble destiné à servir de résidence principale à l'acquéreur.

Or, en l'occurrence, le transfert de la propriété porte uniquement sur la partie du bâtiment devant servir de logement principal à son acquéreur.

S'agissant du terrain sur lequel a été édifié ce bâtiment, les recourants n'ont fait qu'acquérir un droit de superficie proportionnel au logement qu'ils occupent. Ils n'ont dès lors pas acquis une part de copropriété sur ce terrain.

Le transfert de ce droit de superficie est certes soumis à un droit d'enregistrement conformément à l'art. 45 LDE, mais rien n'indique que l'art. 8A LDE l'inclut dans la détermination de la valeur totale de l'opération.

Il convient dès lors de s'en tenir strictement au texte de la loi qui mentionne que le transfert a pour objet la propriété d'un immeuble, ce qui exclut le transfert d'un droit de superficie. Cette solution apparaît d'ailleurs plus conforme au principe de la légalité rappelé ci-dessus.

17. Le prix de la vente immobilière litigieuse (CHF 1'172'719.-) restant ainsi en dessous du plafond de CHF 1'202'607.- fixé pour l'année 2020, le rabais Casatax devra être accordé aux recourants.

18. En conséquence, le recours étant admis, le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE, afin qu'elle notifie aux recourants un nouvel avis de taxation conforme aux considérants qui précèdent.

19. En application des art. 87 al. 1 de la 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), les recourants, qui obtiennent gain de cause, sont dispensés du paiement d'un émolument. L'avance de frais de CHF 700.-, versée à la suite du dépôt du recours, leur sera restituée.

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 27 novembre 2020 par Madame A_____ et Monsieur B_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 2 novembre 2020 ;

2. l'admet ;

3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation conforme aux considérants qui précèdent ;

4. renonce à percevoir un émolument et ordonne la restitution aux recourants de l'avance de frais de CHF 700.- ;

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: Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST, présidente, Caroline GOETTE et Stéphane TANNER, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Caroline DEL GAUDIO-SIEGRIST

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le Le greffier