

GE_GERICHTE ATA/1204/2019 vom 30. Juli 2019

GE Cour de justice, 2019-07-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1204_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/1204/2019 du 30 juillet 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/1204/2019 del 30 luglio 2019

Regeste

Résumé: Faute d'identité entre l'immeuble vendu et celui ayant fait l'objet du droit de réméré, la transaction résultant de l'exercice de ce dernier doit être taxée au taux général de 3% applicable à tout transfert de bien immobilier et non à celui particulier de 1%. En effet, le but de la recourante n'était pas de récupérer sa parcelle, mais d'acquérir deux appartements de l'immeuble construit sur celle-ci. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Conformément à l'art. 61 LPA, le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (al. 1 let. a), et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (al. 1 let. b) ; les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (al. 2). 3)

Le litige porte sur les droits d'enregistrement frappant l'exercice du droit de réméré concédé à la recourante le 25 septembre 2015, selon l'acte notarié du 3 juillet 2017. 4)

Le litige concerne l'année 2017. Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.

De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées).

Le 1er janvier 2019 est entrée en vigueur la loi n° 12'209 du 27 avril 2018 modifiant la loi générale sur les contributions publiques. La LDE a également été modifiée à cette occasion. Toutefois, hormis l'art. 1 al. 1 LDE et le remplacement de l'appellation « administration de l'enregistrement et du timbre » par l'appellation « administration de l'enregistrement », les autres dispositions sont demeurées inchangées.

Ainsi, en l'espèce, il sera fait application de la LDE dans sa version en vigueur au moment des faits, dans la mesure de ce qui précède. 5)

La recourante fait valoir que le droit de réméré concédé le 25 septembre 2015 et exercé le 3 juillet 2017, en tant qu'il porte sur les mêmes

- 7/12 - A/4311/2017 objets que la vente immobilière des 3 et 8 septembre 2015 et que les parties pouvaient prévoir un prix différent de celle-ci, est conforme au droit civil fédéral. Sous cet angle, le taux réduit de 1 ‰ devrait être appliqué à la transaction du 3 juillet 2017, selon l'art. 39 LDE. En appliquant le taux usuel de 3 ‰ au sens de l'art. 33 LDE, l'AFC-GE

et le TAPI auraient procédé à une interprétation autonome du droit de réméré, en violation de la primauté du droit fédéral.

Pour sa part, l'AFC-GE considère qu'à défaut d'identité d'objets, de parties et de prix entre la convention des 3 et 8 septembre 2015, d'une part, et celles des 25 septembre 2015 et 3 juillet 2017, d'autre part, il s'agirait d'un cas d'utilisation détourné du droit de réméré, celant une vente d'appartements, afin d'obtenir un taux réduit lors de la perception des droits d'enregistrement. 6) a. Les droits d'enregistrement sont un impôt qui frappe toute pièce, constatation, déclaration, condamnation, convention, transmission, cession et en général toute opération ayant un caractère civil ou judiciaire soumises soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement (art. 1 al. 1 LDE).

Sont soumis obligatoirement au droit de 3 %, sous réserve des exceptions prévues par la LDE, 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 (art. 33 al. 1 LDE).

En revanche, il n'est perçu qu'un droit de 1 ‰ sur l'acte constatant le retour de l'immeuble au vendeur, lorsqu'il résulte de l'exercice d'un droit de réméré (art. 39 LDE).

b. Les travaux préparatoires du projet de loi 2'859 sur les droits d'enregistrement (ci-après : PL 2'859) mentionnent uniquement que l'art. 39 LDE (« Exercice du droit de réméré ») reprend en le modifiant dans un sens moins restrictif l'art. 125 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05 ; MGC 1965 7/II 902).

Sous le titre « annulation de vente ensuite de réméré », ce dernier dispose qu'il n'est perçu que 1 ‰ sur l'acte constatant l'annulation d'une vente, lorsqu'elle résulte d'un réméré exercé dans le terme fixé par le contrat et autorisé par la loi (art. 125 LCP).

Les travaux préparatoires de la loi sur les contributions publiques du 18 juin 1870 (MGC mai-octobre 1870 29/II 1221 ; 30/II 1255), respectivement ceux de la LCP (MGC 1887 40/III 1733) ne comportent aucune indication à cet égard. Toutes deux visaient en effet à réunir, en une seule série d'articles et sous

- 8/12 - A/4311/2017 une seule dénomination, les diverses dispositions des lois fiscales en vigueur dans le canton de Genève.

c. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Le Tribunal fédéral 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 144 V 313 consid. 6.1 ; 137 IV 180 consid. 3.4). 7)

Le droit de réméré est un droit personnel en vertu duquel le vendeur peut, moyennant déclaration unilatérale de sa part, exiger de l'acheteur qu'il lui retransf  re la chose. Le pacte de réméré confère ainsi au vendeur un droit d'emption sur la chose vendue ; il institue en faveur du vendeur une faculté de rachat (ATF 120 Ia 240 consid. 3b). Le pacte de réméré

est donc le contrat par lequel l'acheteur s'engage à revendre l'immeuble au vendeur au cas où celui-ci lui en fait la demande et, en principe, à certaines conditions (Pierre TERCIER/Laurent BIERI/Blaise CARRON, *les contrats spéciaux*, 5ème éd., 2016, n° 1023 p. 144).

Il est généralement admis aujourd'hui que les pactes qui donnent naissance aux droits d'acquisition conditionnels sont des ventes conditionnelles : les pactes d'emption et de réméré sont des ventes soumises à la seule condition (potestative) de l'exercice du droit par le bénéficiaire, le pacte de préemption étant soumis à la double condition de la survenance d'un cas de préemption et de la levée de l'option (Bénédicte FOËX, in *Commentaire romand Code des obligations I*, 2012, n° 23 ad art. 216). La clause de réméré est ainsi elle-même un contrat de vente ayant pour objet le rachat de la chose par le vendeur initial, subordonné à la condition suspensive et potestative que la partie habilitée en exige l'exécution (arrêt du Tribunal fédéral 4A_126/2017 du 3 octobre 2017 consid. 4).

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 (art. 216 al. 2 CO). Les droits de préemption et de réméré peuvent être convenus pour une durée de vingt-cinq ans au plus, les droits d'emption pour dix ans au plus, et être annotés au RF (art. 216a CO).

Les dispositions régissant le droit d'emption s'appliquent par analogie. Sauf accord contraire, le prix de revente est le même que celui de la vente

- 9/12 - A/4311/2017 (Pierre TERCIER/Laurent BIERI/Blaise CARRON, *op. cit.*, n° 1024 p. 144 ; Paul-Henri STEINAUER, *Les droits réels*, tome II, 4ème éd., n° 1718a p. 168).

Comme le droit d'emption, il ne représente pour son titulaire qu'une prérogative, sans comporter pour lui d'engagement. Par contre, il lie le promettant et permet ainsi au vendeur d'un bien de garder un certain contrôle sur l'utilisation que l'acheteur entend faire de ce bien (exemple : vente d'un terrain à bâtir avec possibilité d'exercer un droit de réméré si l'acheteur n'entreprend pas la construction dans un certain délai : Paul-Henri STEINAUER, *op.cit.*, n° 1717a p. 167).

Le pacte de réméré est fréquent en matière de contrats connexes de vente et d'entreprise. L'acheteur achète une parcelle tout en s'engageant à y élever une construction dans un certain délai ; le vendeur, qui est généralement l'entrepreneur général, se réserve un droit de le racheter pour le cas où l'acheteur ne s'exécuterait pas. Le pacte est également fréquent lors de ventes par les pouvoirs publics de parcelles situées dans les zones à bâtir ; l'accord oblige l'acheteur à construire un immeuble dans un certain délai. Dans ces cas, le pacte de réméré a une fonction de garantie (Pierre TERCIER/Laurent BIERI/Blaise CARRON, *op. cit.*, n° 1026 p. 144). 8) a. Le principe de la primauté du droit fédéral découlant de l'art. 49 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) fait obstacle à l'application de règles cantonales qui éludent des prescriptions de droit fédéral ou qui en contredisent le sens ou l'esprit, notamment par leur but ou par les moyens qu'elles mettent en œuvre, ou qui empiètent sur des matières que le législateur fédéral a réglementées de façon exhaustive (ATF 119 Ia 348 consid. 2c ; 117 Ia 328 consid. 2b ; arrêt du Tribunal fédéral 1P.664/1999 et 1P.686/1999 du 1er septembre 2000 publié in RDAF 2002 I p. 25 consid. 2a ; ATA/552/2013 du 27 août 2013 ; ATA/187/2003 du 1er avril 2003).

b. Les lois civiles de la Confédération laissent subsister les compétences des cantons en matière de droit public (art. 6 al. 1 CC). Les cantons peuvent ainsi édicter des règles de droit public dans un domaine régi par le droit civil fédéral, à condition toutefois que le législateur fédéral n'ait pas voulu régler la matière de façon exhaustive (en ce sens qu'il n'entendait laisser aucune place pour du droit public cantonal sur la même matière), que les règles cantonales soient motivées par un intérêt public pertinent et qu'elles n'éluent pas le droit civil, ni n'en contredisent le sens ou l'esprit (ATF 137 I 135 consid. 2.5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 4C_1/2013 du 25 juin 2013 consid. 4.4.1).

c. En l'espèce, le litige porte sur l'application du droit fiscal cantonal, lequel fait référence à une notion de droit fédéral.

- 10/12 - A/4311/2017 9) a. Les parties s'accordent sur le fait que l'art. 39 LDE constitue une *lex specialis* par rapport à l'art. 33 LDE, le premier préconisant l'application d'un taux réduit en cas d'exercice du droit de réméré alors que le second vise généralement les transferts de biens immobiliers.

Ainsi que l'a relevé le TAPI, les travaux préparatoires n'apportent que des indications limitées quant au contexte et au but de l'art. 39 LDE. Néanmoins, le législateur a expressément renvoyé à l'art. 125 LCP. Les termes mêmes de cette disposition, largement reprise par l'art. 39 LDE, démontrent effectivement qu'il s'agissait d'éviter d'imposer deux fois une vente au taux de 3 % en cas d'annulation de celle-ci par l'exercice d'un droit de réméré. Compte tenu de cette forme d'annulation, les parties se retrouvaient dans la même situation qu'initialement. En d'autres termes, par le biais du réméré, le vendeur originel réclamant le retour de son bien immobilier, l'application d'un taux réduit permettait d'éviter d'imposer deux fois une même transaction au taux de 3 %. En faisant référence à « une annulation de la vente par l'exercice du réméré » (art. 125 LCP) ou à « un retour de l'immeuble au vendeur » (art. 39 LDE), la lettre de la loi fait manifestement référence au transfert à nouveau d'un même immeuble en mains de son propriétaire initial. Il convient donc que cet objet soit identique.

b. À cet égard, conformément aux principes rappelés ci-dessus, la doctrine relative aux art. 216 ss CO confirme notamment que le droit de réméré peut être utilisé comme une sorte de garantie lors de la vente d'une parcelle en vue d'y élever une construction. Dans l'hypothèse où l'acheteur ne s'exécuterait pas dans un certain délai, le vendeur se réserverait le droit de la racheter.

Or, tel n'est pas le cas en l'occurrence. En effet, l'objet de la vente immobilière des 3 et 8 septembre 2015 était la parcelle n° 3_____, après que la parcelle n° 1_____ eut été divisée. En revanche, selon l'acte authentique du 25 septembre 2015, le droit de réméré concédé à la recourante portait sur la parcelle n° 3_____ feuillets nos 11_____ et 13_____, à savoir les lots de PPE 4_____ et 5_____. Ces derniers correspondent à deux appartements situés dans l'immeuble construit par les sociétés sur la parcelle n° 3_____. Ainsi, si la parcelle n° 3_____ était l'objet de la vente immobilière, celui du droit de réméré de la recourante consistant en des parts de PPE, visait deux appartements au sein de la construction érigée par les sociétés sur la parcelle n° 3_____. Ces objets sont donc bien différents. La recourante elle-même a d'ailleurs indiqué dans ses écritures qu'il s'agissait de plusieurs objets, ce qui exclut nécessairement une identité entre eux. Son but n'était ainsi pas de récupérer sa parcelle, mais d'acquérir deux appartements de l'immeuble construit sur celle-ci.

En ces circonstances, le fait qu'une PPE puisse être constituée avant la construction du bâtiment n'est pas pertinent.

- 11/12 - A/4311/2017

Dans la mesure où l'interprétation effectuée par le TAPI de l'art. 39 LDE est conforme tant au but de la loi qu'à la notion de pacte de réméré telle que susmentionnée, l'opération du 3 juillet 2017 a, à juste titre, été taxée au taux de 3 % par l'AFC-GE.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- 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).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.