

GE_GERICHTE ATA/704/2023 vom 27. Juni 2023

GE Cour de justice, 2023-06-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_704_2023

FR: GE_GERICHTE ATA/704/2023 du 27 juin 2023

IT: GE_GERICHTE ATA/704/2023 del 27 giugno 2023

Erwägungen

E. 2

05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 180 LDE). 2) Le litige porte sur la conformité au droit du jugement querellé confirmant le bordereau de droits d'enregistrement du 30 octobre 2019 pour un montant de CHF 81'016.80 en raison de l'acte d'achat-vente à terme du 29 octobre 2019. 3) 3.1 Les droits d'enregistrement sont un impôt perçu par les cantons frappant les transferts juridiques et économiques, à titre onéreux ou gracieux, entre vifs ou pour cause de mort, d'immeubles ou de part d'immeubles. Ils ont pour objet le transfert en tant que tel et, de manière générale, ils sont calculés sur la base d'un prix d'acquisition. Ils sont par conséquent qualifiés d'impôts indirects, à caractère formel, relevant exclusivement du droit cantonal et n'entrant pas dans le champ d'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14 ; ATF 148 II 121 consid. 6.1).

3.2 Conformément à l'art. 1 al. 1 LDE, l'impôt 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.

À teneur de l'art. 33 al. 1 LDE, sont soumis obligatoirement au droit de 3%, sous réserve des exceptions prévues par la 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.

- 6/11 - A/2845/2021

Bien que la LDE ne contienne aucune disposition relative aux ventes à terme, la jurisprudence considère qu'elles doivent être taxées conformément aux droits de vente prévus à l'art. 33 LDE, sans attendre l'inscription de l'acte au RF, dès lors que l'inscription d'une opération immobilière dans ce registre n'est pas une condition pour la perception des droits d'enregistrement (ATA/761/2004 du

E. 5

octobre 2004 consid. 5). La situation est la même lorsqu'une vente à terme est doublée d'un droit d'emption, cas dans lequel l'art. 50 LDE, qui prévoit que les pactes d'emption sont soumis aux droits de 1‰ calculés sur la valeur vénale de l'immeuble, ne trouve pas application, le législateur ayant voulu que seuls les actes d'emption isolés soient soumis à la perception d'un droit de mutation, par analogie avec une promesse de vente (ATA/761/2004 précité consid. 5).

3.3 Selon la jurisprudence de la chambre de céans, le caractère formaliste de l'enregistrement implique une interprétation restrictive des dispositions contenues dans la LDE. Les droits d'enregistrement étant ainsi normalement prélevés à chaque fois qu'un acte translatif de propriété à titre onéreux est soumis à l'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).

3.4 En l'espèce, selon le recourant, dès lors que la vente à terme a été annulée et qu'aucun transfert de propriété n'a eu lieu, l'AFC-GE ne pouvait appliquer le taux de 3% prévu à l'art. 33 LDE, mais devait prendre celui de 1‰ relatif à l'inscription d'un droit d'emption au RF selon l'art. 50 al. 1 LDE, la jurisprudence de la chambre administrative, qui concernait une vente immobilière ayant conduit à un transfert de propriété, n'étant pas applicable à son cas. L'autorité intimée conteste ce point de vue, se référant à la jurisprudence précitée de la chambre de céans.

Le raisonnement du recourant ne peut être suivi. En effet, outre le fait qu'il n'a pas contesté le bordereau du 30 octobre 2019, qui est entré en force de chose décidée, la taxation de l'acte d'achat-vente à terme en application de l'art. 33 LDE a été effectuée conformément au droit applicable et à la jurisprudence de la chambre de céans, pleinement pertinente dans la présente cause, même si ledit acte a par la suite été annulé et qu'aucun transfert de propriété n'est intervenu. Il n'y a dès lors pas lieu de faire application de l'art. 50 LDE, la perception des droits d'enregistrement reposant sur l'art. 33 LDE. 4) Le recourant se prévaut de la restitution des droits d'enregistrement en application de l'art. 182 LDE.

4.1 À teneur de l'art. 182 LDE, le débiteur des droits d'enregistrement peut demander, dans le délai d'une année à compter de l'enregistrement de l'acte ou de l'opération, la restitution de l'indu s'il établit (al. 1) : qu'il a payé une somme

- 7/11 - A/2845/2021 supérieure au montant qui lui était réclamé (let. a) ; qu'une erreur de calcul ou de taux de l'enregistrement et du timbre concernant la taxation de l'acte ou de l'opération a été commise par l'administration (let. b) ; que tout ou partie de la taxation constitue manifestement un déni de justice (let. c).

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 (ATA/242/2011 du 12 avril 2011 consid. 6b et les références citées).

Le principe de la répétition de l'indu, énoncé aux art. 62 ss de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220), constitue une règle générale de l'ordre juridique, applicable en droit public (ATF 144 II 412 consid. 3.1 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, l'obligation de restituer l'indu se fonde en premier lieu sur les dispositions des lois spéciales qui la prévoient et, à défaut, sur

les règles générales de l'enrichissement illégitime au sens des art. 62 à 67 CO (ATF 138 V 426 consid. 5.1 ; ATA/368/2022 du 5 avril 2022 consid. 3a). Ces principes sont applicables à la LDE, l'art. 182 LDE constituant une règle spéciale par rapport aux dispositions correspondantes du droit privé susmentionnées (ATA/668/2004 du 24 août 2004 consid. 2c).

4.2 En l'espèce, indépendamment de la question de savoir si les conditions de fond de l'art. 182 LDE sont réalisées, il convient préalablement de déterminer si la requête de restitution a été déposée en temps utile. Tel serait le cas, selon le recourant, dès lors que le point de départ du délai devrait être le moment à partir duquel l'acquéreur a eu connaissance du fait que le transfert de propriété en sa faveur ne serait pas exécuté.

Comme l'indique l'autorité intimée, ce point de vue ne peut pas être partagé. En effet, l'art. 182 LDE prévoit expressément que le débiteur des droits peut demander la restitution de l'indu dans un délai d'un an à compter de l'enregistrement de l'acte ou de l'opération, à savoir le dépôt de l'acte au service (ATA/322/2007 du 19 juin 2007 consid. 5), qui, en l'occurrence, a eu lieu le 30 octobre 2019, l'AFC-GE ayant, le même jour, édité le bordereau litigieux. La demande de restitution des droits, déposée le 2 juin 2021, soit plus d'un an après l'enregistrement de la vente, est par conséquent tardive, le fait que les dispositions

- 8/11 - A/2845/2021 du droit civil prévoient un délai plus long n'étant pas déterminant, puisque l'art. 182 LDE constitue une disposition spéciale applicable en matière de droits d'enregistrement.

Sans égard à ce qui précède, et contrairement à ce que prétend le recourant, les conditions d'application de l'art. 182 al. 1 LDE ne sont pas réalisées. Il ne ressort en particulier pas du dossier que le recourant aurait versé un montant d'impôt supérieur à celui fixé par le bordereau du 30 octobre 2019, à savoir CHF 81'016.80, ni que l'autorité intimée aurait commis une erreur de calcul ou de taux (art. 182 al. 1 let. a et b LDE). Dans ce cadre, le recourant ne saurait critiquer l'acte soumis à l'enregistrement et taxé par l'autorité intimée, la demande de restitution des droits ne permettant pas de suppléer l'absence de réclamation, comme il en va en l'occurrence du bordereau du 30 octobre 2019, qui n'a pas été contesté. De plus, comme précédemment relevé, l'art. 50 LDE ne trouve pas application à un acte d'achat-vente à terme comme en l'espèce.

Le recourant se prévaut toutefois d'un déni de justice au sens de l'art. 182 al. 1 let. c LDE au motif que les droits d'enregistrement auraient été prélevés sans cause légitime à la suite de l'annulation de l'acte du 29 octobre 2019. L'argumentation du recourant tombe à faux, puisque la décision du 30 octobre 2019 fait suite à l'acte d'achat-vente à terme intervenu la veille entre le recourant et le vendeur et que le fait générateur de l'impôt est ainsi survenu. L'autorité intimée, en fondant sa prétention sur le bordereau du 30 octobre 2019, non contesté par le recourant et qui légitime la créance de l'État par l'autorité de la chose décidée dont il est muni, n'a dès lors commis aucun déni de justice et l'intéressé ne s'est, par conséquent, pas acquitté d'un montant d'impôt sans cause.

Il en résulte que les conditions de l'art. 182 LDE, au demeurant d'application restrictive, ne sont pas réalisées, comme l'a à juste titre relevé le TAPI. 5) Le recourant requiert la reconsidération de la décision de taxation du 30 octobre 2019, étant précisé que la LPA s'applique à la présente cause mais non la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17 ; art. 1 a contrario LPFisc).

E. 5.1

Selon l'art. 48 al. 1 LPA, les demandes en reconsidération de décisions prises par les autorités administratives sont recevables lorsqu'un motif de révision au sens de l'art. 80 let. a et b LPA existe (let. a) ou, alternativement, lorsque les circonstances se sont modifiées dans une mesure notable depuis la première décision (let. b). À teneur de l'al. 2, les demandes n'entraînent ni interruption de délai ni effet suspensif.

E. 5.2

L'autorité administrative qui a pris une décision entrée en force n'est obligée de la reconsidérer que si sont réalisées les conditions de l'art. 48 al. 1 LPA.

- 9/11 - A/2845/2021

Une telle obligation existe lorsque la décision dont la reconsidération est demandée a été prise sous l'influence d'un crime ou d'un délit (art. 80 let. a LPA) ou que des faits ou des moyens de preuve nouveaux et importants existent, que le recourant ne pouvait connaître ou invoquer dans la procédure précédente (art. 80 let. b LPA : faits nouveaux « anciens » ; ATA/163/2021 précité consid. 2a).

Une telle obligation existe également lorsque la situation du destinataire de la décision s'est notablement modifiée depuis la première décision (art. 48 al. 1 let. b LPA). Il faut entendre par là des faits nouveaux « nouveaux », c'est-à-dire survenus après la prise de la décision litigieuse, qui modifient de manière importante l'état de fait ou les bases juridiques sur lesquels l'autorité a fondé sa décision, justifiant par là sa remise en cause. Pour qu'une telle condition soit réalisée, il faut que survienne une modification importante de l'état de fait ou des bases juridiques, ayant pour conséquence, malgré l'autorité de la chose jugée rattachée à la décision en force, que cette dernière doit être remise en question (ATA/163/2021 précité consid. 2b et les références citées).

E. 5.3

Une demande de reconsidération ne doit pas permettre de remettre continuellement en cause des décisions entrées en force et d'éluider les dispositions légales sur les délais de recours. En principe, l'administré n'a aucun droit à ce que l'autorité entre en matière sur sa demande de reconsidération, sauf si une telle obligation de l'autorité est prévue par la loi ou si les conditions particulières posées par la jurisprudence sont réalisées. L'autorité administrative qui a pris une décision entrée en force n'est obligée de la reconsidérer que si sont réalisées les conditions de l'art. 48 al. 1 LPA. La procédure de reconsidération ne constitue pas un moyen de réparer une erreur de droit ou une omission dans une précédente procédure (ATA/756/2022 du 26 juillet 2022 consid. 4c et les références citées).

E. 5.4

En l'espèce, selon le recourant, le refus du vendeur d'exécuter le transfert de propriété résultant de l'acte du 25 mai 2021, qui annule celui du 29 octobre 2019, constituerait une modification notable des circonstances justifiant la reconsidération du bordereau du 30 janvier 2019, comme le retient l'ATA/242/2011 précité. L'autorité intimée conteste ce point de vue, l'annulation de l'acte du 29 octobre 2019 étant intervenue par la seule volonté des parties.

L'acte du 25 mai 2021 annulant celui d'achat-vente à terme du 29 octobre 2019 constitue un élément nouveau, puisqu'il s'est produit après la notification du bordereau du 30 octobre

2019. Il n'en demeure pas moins que, comme l'a à juste titre retenu le TAPI et conformément à la jurisprudence, la créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés, et ne dépend pas de la volonté du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1035/2020 du 12 novembre 2021 consid. 4.2 et les références citées). Aussi la créance fiscale litigieuse a-t-elle pris naissance ex lege dès le moment où l'acte authentique en cause a été dressé par le notaire en charge d'instrumentaliser l'achat-vente à terme du 29 octobre

- 10/11 - A/2845/2021 2019 (art. 3 let. a LDE), qui a conservé sa validité – ce que le recourant ne conteste pas – jusqu'à son annulation par l'acte subséquent du 25 mai 2021. Or, dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêt du Tribunal fédéral 2C_660/2017 du 30 janvier 2019 consid. 4.1), comme en l'occurrence l'acte du 25 mai 2021, du fait de la seule volonté, au demeurant concordante, du recourant et du vendeur. Dans ce cadre, il ressort en particulier du dossier que le recourant a indiqué s'être montré « sensible » aux arguments du vendeur et a accepté de son plein gré d'annuler la vente, renonçant également à toute prétention et/ou indemnité à son encontre. L'acte du 25 mai 2021 est dès lors intervenu par la seule volonté des parties et ne pouvait ainsi anéantir la créance d'impôt.

La référence, par le recourant, à l'ATA/242/2011 précité ne lui est d'aucun secours, puisque, dans cet arrêt, la chambre de céans a indiqué qu'une modification d'un acte authentique sur un élément important ne constituait pas un cas de répétition de l'indu, mais de reconsidération possible d'une décision de taxation par l'AFC-GE, à laquelle le dossier était renvoyé soit pour reconsidérer sa décision de taxation, soit pour instruire les circonstances ayant conduit à la modification des éléments de taxation.

Par conséquent, en l'absence de modification notable des circonstances, l'autorité intimée n'avait pas à reconsidérer la décision de taxation du 30 octobre 2019.

Entièrement mal fondé, le recours sera par conséquent rejeté. 6) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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