

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2599/2009-ICC

ATA/775/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 20 décembre 2011

2^{ème} section

dans la cause

Maître X_____, notaire

et

Mesdames A_____ et B_____
représentées par Me X_____, notaire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 15 novembre 2010 (DCCR/1656/2010)

EN FAIT

1. Monsieur J_____ est décédé à Carouge le _____ 2007. Ses seules héritières étaient son épouse, Madame A_____, et leur fille Madame B_____.
2. Les conjoints étaient mariés sous le régime de séparation des biens.
3. De son vivant, le *de cuius* était copropriétaire de plusieurs immeubles à Genève. Selon les dispositions testamentaires prises par le défunt, ses droits de copropriété ont échu pour ¼ en pleine propriété à son épouse et pour ¾ en nue-propiété à sa fille. Son épouse conserverait l'usufruit sa vie durant sur les ¾ en nue-propiété attribués à leur fille.
4. Par un seul acte authentique du 2 septembre 2008, intitulé, « I.- Acte de mutation suite au décès de Monsieur J_____ dit C_____ II.- Donation immobilière » instrumenté par Maître X_____, notaire, les héritières ont requis Madame la conservatrice du registre foncier (ci-après : RF) d'inscrire les droits de copropriété suivants :
 - au nom de Mme A_____ : ¼ en pleine propriété ;
 - au nom de Mme B_____ : ¾ en nue-propiété, étant précisé que Mme A_____ conserverait l'usufruit sa vie durant sur la totalité de la part attribuée à sa fille.Dans le même acte, Mme A_____ déclarait faire donation à sa fille de la part lui revenant personnellement en pleine propriété tout en s'en réservant l'usufruit sa vie durant.
5. Le 12 septembre 2008, le service de l'enregistrement de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a émis un avis de taxation, puis un bordereau de droits d'enregistrement d'un montant CHF 11'113,20, calculé de la manière suivante :

Opérations	Valeur/Nombre	Droits	Exo	Exonération	Centimes	Total
------------	---------------	--------	-----	-------------	----------	-------

			%	sur les droits	additionnels	
Réquisition de mutation après décès	1	10.00	0	0.00	11.00	21.00
Donation exempte de droits (art. 27A)	1'320'000.00	0.00	0	0.00	0.00	0.00
Autres actes et opérations	1	2.00	0	0.00	2.20	4.20
Partage immobilier	5'280'000.00	5'280.00	0	0.00	5'808.00	11'088.00
		5'292.00		0.00	5'821.00	
TOTAL					CHF	11'113.20

6. Le 17 avril 2009, l'AFC a adressé au notaire un bordereau de droits d'enregistrement, payable à l'échéance du 18 mai 2009, totalisant CHF 11'113,20, calculé comme indiqué ci-dessus, sans mention d'aucune disposition légale.
7. En temps utile, le notaire a élevé réclamation à l'encontre du bordereau en tant qu'il comportait des droits de partage à hauteur de CHF 11'088.- alors que l'acte qu'il avait instrumenté était un acte de mutation suivi d'une donation de l'épouse du *de cuius* à sa fille. Ledit acte ne pouvait dès lors être taxé que sur la base de l'art. 67 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30), soit sur la mutation, et de l'art. 27A LDE relatif à la donation mais non plus selon l'art. 62 LDE prévoyant un enregistrement « au droit de 1‰ et au minimum de CHF 10.- ».
8. Le 15 mai 2009, l'AFC a rejeté la réclamation. La cession directe de droits dans un immeuble provenant d'une succession à un cohéritier ne remettait pas en cause la nécessité de procéder au partage de ladite succession nonobstant la fixation des parts. L'exécution du partage entraînait la liquidation de la succession (art. 602 al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220 ; art. 66 al. 2 LDE).

9. Le 28 mai 2009, le notaire a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). L'acte instrumenté le 2 septembre 2008 comportait deux parties distinctes qui auraient pu faire l'objet de deux actes séparés, soit une mutation et une donation. C'était la première fois que son étude recevait de l'AFC un tel bordereau, constitutif d'un changement de pratique. L'acte du 2 septembre 2008 ne comportait aucun partage taxable puisque les époux étaient mariés sous le régime de la séparation de biens, de sorte qu'aucune liquidation du régime matrimonial ne pouvait donner lieu à taxation au sens de l'art. 62 LDE et qu'aucun bien n'avait fait l'objet d'attribution non conforme aux droits successoraux. Aucune exception n'avait été prévue dans la LDE si, comme en l'espèce, un conjoint survivant renonçait en faveur de l'enfant commun. Cet acte devait être considéré comme une donation effectuée sans contrepartie du donataire et donc exonérée en application de l'art. 27A LDE. En conclusion, la taxation en tant qu'elle portait sur la perception de CHF 11'088.- des droits de partage devait être annulée.
10. Le 31 mai 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours. L'acte du 2 septembre 2008 avait bien mis fin à la propriété indivise de la communauté héréditaire même s'il ne faisait pas expressément référence à un partage mais à une donation. Selon l'art. 66 al. 2 LDE, cet acte de cession devait être soumis aux droits d'enregistrement (art. 66 al. 2 LD), le partage ne pouvant avoir lieu qu'une fois.
11. Le 22 juin 2010, le notaire a répliqué en relevant que l'AFC ne s'était pas déterminée sur l'application requise de l'art. 67 al. 1 LDE.
12. L'AFC a dupliqué le 30 juillet 2010. Elle avait bien fait application de l'art. 67 LDE, l'acte de mutation ayant été soumis au droit fixe de CHF 10.- auquel s'ajoutaient les centimes additionnels (CHF 11.-) Pour le surplus, elle maintenait sa position, s'agissant de la donation immobilière de la mère à la fille par référence à une décision du 21 juin 2010 rendue par la commission (DCCR/938/2010) au terme de laquelle, lorsque l'acte authentique avait été dressé, l'immeuble en cause appartenait en indivision à la communauté héréditaire formée par la veuve et la fille du *de cujus*. Il devait en être ainsi jusqu'au partage de la succession en application de l'art. 602 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210). Prétendre que la donation aurait précédé le partage contrevenait au texte clair de cette disposition. Le passage de la propriété indivise à la propriété individuelle était la condition préalable à la donation, puisque l'art. 240 al. 1 CO limitait la portée de la donation aux biens du donateur. En d'autres termes, celui-ci ne pouvait donner qu'un bien sur lequel il détenait, sinon la propriété exclusive, du moins une part déterminée de copropriété, ce qui n'est précisément pas le cas dans l'indivision successorale, comme l'avait jugé la

commission dans sa décision précitée. Dès lors, la mutation et la donation étaient deux opérations distinctes.

13. Par décision du 15 novembre 2010, la commission a rejeté le recours, conformément à sa décision précitée du 21 juin 2010.

14. Par acte posté le 13 décembre 2010, le notaire a recouru contre cette décision, expédiée aux parties le 24 novembre 2010, en saisissant le Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Le notaire concluait à l'annulation de la décision attaquée, de même qu'à celle de « la taxation de l'administration du 15 avril 2009 à l'exception du droit fixe prévu à l'art. 67 al. 1 LDE ». Le notaire étant codébiteur solidaire des droits d'enregistrement avec les parties, il était en droit de recourir à titre personnel pour défendre ses intérêts.

L'AFC avait appliqué à l'acte du 2 septembre 2008 d'abord l'art. 67 al. 1 LDE puis l'art. 62 de cette loi. Or, l'art. 67 al. 1 excluait l'application de l'art. 62 et aucun cumul de ces deux dispositions n'était possible. Il en résultait une double imposition du même acte juridique.

L'art. 67 al. 1 LDE constituait une *lex specialis* par rapport à l'art. 62, le législateur ayant voulu distinguer le partage proprement dit, taxable en application de l'art. 62, et la simple mention des droits de copropriété des héritiers conformément au certificat d'héritiers selon l'art. 67 al. 1 LDE. Dans la présente cause, il n'y avait pas à proprement parler de partage par rapport au partage avec attribution, prévu par l'art. 62. Il n'y avait qu'une mention au RF de part conforme au certificat d'héritiers d'une part, et d'une donation d'autre part, soit deux actes juridiques indépendants. Dans la décision rendue le 21 juin 2010 par la commission et dont l'AFC se prévalait, la juridiction de première instance s'était bien gardée de donner la *ratio legis* de l'art. 67 al. 1 LDE. Si l'AFC et la commission suivaient leur raisonnement, toute donation subséquente à un décès serait soumise à un droit de partage quelles que soient les circonstances et même si la donation n'était pas imposable. Il était curieux que l'AFC ait après des décennies changé, sans préavis, sa pratique.

15. A la requête du juge délégué, le notaire a confirmé, le 21 décembre 2010, qu'il avait également agi au nom de Mmes A_____ et B_____.

16. Le 28 février 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours en maintenant que l'acte du 2 septembre 2008 consistait en une dévolution suivie d'un partage. Elle a repris les explications développées dans sa décision sur réclamation et contesté avoir changé de pratique non sans relever que, dès l'entrée en vigueur de l'art. 27A LDE exonérant les donations en ligne directe, c'étaient les notaires qui

avaient pris l'habitude d'inscrire dans un seul acte à la fois les mutations et les donations.

17. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).
3. En l'espèce, le bordereau du 17 avril 2009 a été notifié à Me X_____, qui a ainsi qualité pour recourir (art. 60 al. 1 let. a LPA).

Les droits d'enregistrement sont un impôt qui frappe les actes et opérations soumis obligatoirement ou facultativement à l'enregistrement (art. 1 al. 1 LDE). A teneur de l'art. 161 al. 1 let. a LDE, ils sont dus par les notaires pour les actes de leur ministère et doivent être payés avant l'enregistrement. En conséquence, Mesdames A_____ et B_____ seront mises hors de cause.

4. Le notaire conteste que l'acte instrumenté constituait un partage. Il s'agissait uniquement d'une donation de sorte que seule la somme de CHF 10.- correspondant au minimum prévu par l'art. 67 al. 1 LDE était due.

L'AFC admettait que la donation immobilière faite par Mme A_____ à sa fille était exempte de droits en application de l'art. 27A LDE puisqu'elle était postérieure à l'entrée en vigueur le 1^{er} juin 2004 de cette nouvelle disposition édictée en faveur d'un parent en ligne directe.

5. En l'espèce, il résulte de la décision du 21 juin 2010 de la commission, qui n'a pas fait l'objet d'un recours auprès de l'autorité cantonale de deuxième instance, que la seule question à trancher est celle de savoir si la donation

immobilière est intervenue suite à un partage successoral, nécessaire pour individualiser les parts, la loi fiscale liant l'imposition des successions et donations aux transferts et institutions du droit civil (ATA/414/2008 du 26 août 2008).

6. La présente cause ne diffère pas de celle jugée par la commission le 21 juin 2010 et le raisonnement de cette dernière ne prête pas le flanc à la critique. Ainsi, sous le terme de dévolution, il faut englober deux transferts juridiques de la propriété, l'un du *de cuius* à la communauté héréditaire (l'acquisition de la succession prévue aux articles 560 à 579 CCS) et l'autre de la communauté successorale aux différents héritiers (le partage successoral des articles 602 à 640 CCS ; O. THOMAS, Les droits de mutation, Zurich, 1991, p. 101).

La communauté successorale est destinée à être liquidée. Elle prend fin quand tous les biens communs sont répartis. En matière d'immeubles, la répartition est consacrée par l'inscription au RF des nouveaux propriétaires. Néanmoins, la communauté héréditaire ne se termine pas toujours par un partage des biens successoraux. Elle peut être également dissoute lors de sa transformation en copropriété, en société de personnes ou encore par la constitution d'une indivision. Une dernière forme de partage est possible : celle du partage partiel. Dans cette hypothèse, seule la part successorale partagée, ainsi que l'héritier qui la reçoit sortent de la communauté successorale (O. THOMAS, *op. cit.*, pp. 103-104).

7. Il convient de déterminer si l'AFC-GE était en droit, par référence aux art. 602 al. 1 CCS et 66 al. 2 LDE, de prélever des droits d'enregistrement sur le partage - la donation en étant exempte - ou si seul l'art. 67 al. 1 LDE était applicable, auquel cas le montant de la taxe fixe devait être de CHF 10.- seulement, cas échéant de CHF 21.- en incluant les centimes additionnels à hauteur de CHF 11.-. En effet, à teneur de l'art. 67 al. 1 LDE, « l'acte de mutation en copropriété entre héritiers, d'immeubles dépendant d'une succession n'est pas soumis au droit de partage, mais à un droit fixe de CHF 10.-, à condition toutefois que l'inscription au RF soit faite conformément aux droits successoraux des héritiers ».

8. Il faut préalablement trancher la question de savoir si par l'acte du 2 septembre 2008, un partage a été opéré entre Mme A_____ et sa fille.

Selon les travaux préparatoires relatifs à la LDE, « le partage est une opération qui a pour objet de convertir pour chacun des indivis ou copropriétaires, le droit général ou indivis qu'ils avaient sur la totalité des choses communes, en droit exclusif sur une ou plusieurs choses déterminées (...). Le partage peut avoir lieu notamment entre héritiers, entre époux qui liquident leur régime matrimonial, entre associés, entre membres d'une indivision ou d'une communauté prolongée,

entre colégataires, codonataires, entre copropriétaires (art. 646 et 651 CCS) ou propriétaires en commun (art. 652 et 654 CCS) » (MGC 1965 II 905).

Il apparaît ainsi que pour le législateur, le partage peut intervenir aussi bien en cas de copropriété - soit lorsque plusieurs personnes ont chacune pour sa quote-part, la propriété d'une chose qui n'est pas matériellement divisée (art. 646 al. 1 CCS) - qu'en cas de propriété commune - soit lorsque plusieurs personnes formant une communauté en vertu de la loi ou d'un contrat sont propriétaires d'une chose, le droit de chacun s'étendant à la chose entière (art. 652 CCS) (arrêt du Tribunal administratif du 28 novembre 1990 en la cause S. et S.-D.; ATA/548/2005 du 16 août 2005).

9. En l'espèce, la donation faite par Mme A_____ du quart de la succession lui revenant en pleine propriété portait sur des biens ayant appartenu à la communauté héréditaire en application de l'art. 602 al. 1 et 2 CCS, soit depuis le décès de M. J_____ jusqu'à l'acte du 2 septembre 2008, quand bien même les époux étaient mariés sous le régime de la séparation des biens. Il a donc fallu un partage - et non pas seulement une mutation - avant la donation.

Le droit de partage n'est applicable qu'une seule fois (art. 64 LDE).

Il en résulte que l'AFC était fondée à faire application de l'art. 66 al. 2 LDE, intitulé « acte de cession par un héritier ».

10. Enfin, le notaire allègue que l'AFC aurait modifié sa pratique, sans apporter aucun élément à l'appui de cette affirmation ni citer aucun cas similaire dont il aurait eu à connaître et dans lequel l'AFC aurait procédé différemment. Quant à cette dernière, elle a fait valoir - sans être contredite - que depuis l'introduction en 2004 de l'art. 27A LDE, c'étaient les notaires qui avaient pris l'habitude d'inscrire dans un seul acte les mutations et les donations. Dès lors, le grief relatif à un changement de pratique qui n'aurait pas été annoncé, voire à une violation du principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), sera écarté.

11. Il résulte de ce qui précède, que - contrairement à ses derniers allégués - l'AFC n'a pas fait application de l'art. 67 al. 1 LDE, mais bien de l'art. 66 al. 2 LDE, ce qui est parfaitement conforme à l'état de faits et au droit. Bien qu'il ait requis l'application de l'art. 67 al. 1 LDE, le notaire n'a jamais démontré que l'inscription au RF aurait été faite conformément aux droits successoraux des héritiers, comme le requiert cette disposition et aucun extrait de ce registre n'a été produit à quelque date que ce soit.

12. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de Me X_____ (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

préalablement :

met hors de cause Mesdames A_____ et B_____;

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 décembre 2010 par Maître X_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 15 novembre 2010 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'000.- ;

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 ;

communiqua le présent arrêt à Maître X_____, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

la présidente siégeant :

C. Derpich

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :