

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4459/2010-ICC

ATA/682/2012

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 9 octobre 2012**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Madame A**\_\_\_\_\_

**Madame B**\_\_\_\_\_

**Monsieur C**\_\_\_\_\_

représentés par Me X\_\_\_\_\_, notaire

et

**Monsieur X**\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
16 janvier 2012 (JTAPI/37/2012)**

---

## EN FAIT

1. Monsieur Y\_\_\_\_\_ est décédé le \_\_\_\_\_ 2010 à \_\_\_\_\_. Ses seuls héritiers étaient son épouse, Madame A\_\_\_\_\_, et leurs deux enfants, Monsieur C\_\_\_\_\_ et Madame B\_\_\_\_\_.

Les conjoints étaient mariés sous le régime de la séparation des biens.

2. Le *de cuius* était le seul propriétaire de la parcelle n° \_\_\_\_\_ sise dans la commune de Cologny, au \_\_\_\_\_, route de Z\_\_\_\_\_ sur laquelle était édifée une habitation à un seul logement.
3. Le 3 août 2010, Maître W\_\_\_\_\_, notaire, représentant Maître X\_\_\_\_\_, également notaire, a instrumenté la mutation de la parcelle n° \_\_\_\_\_ en propriété commune, au nom de la communauté héréditaire formée par les trois héritiers du défunt.

Dans le même acte, Mme A\_\_\_\_\_ a fait une donation « de tous ses droits indivis dans la communauté héréditaire », propriétaire de la parcelle n° \_\_\_\_\_, à ses deux enfants. M. C\_\_\_\_\_ et Mme B\_\_\_\_\_ ont accepté cette donation et sont devenus, à parts égales, les seuls propriétaires en main commune de ladite parcelle. Ils s'engageaient, conjointement et solidairement, à verser à leur mère une soulte d'un montant maximum de CHF 3'000'000.-, exigible dès la vente de la parcelle et payable sur seule requête de leur mère. Dans l'hypothèse où cette soulte ne leur était pas exigée du vivant de leur mère, ils en acquerraient le solde dû définitivement et sans autre formalité au moment de l'ouverture de sa succession.

4. Le 4 août 2010, le service de l'enregistrement de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a émis un avis de taxation portant sur l'opération du 3 août 2010, qualifiée de « Mutation cadastrale, partage-donation », pour un montant total de CHF 18'627.- à charge de Me X\_\_\_\_\_. Cette somme découlait de l'imposition du partage du bien immobilier évalué à CHF 8'860'000.-. Les droits de partage de ce bien étaient de CHF 8'860.- et les centimes additionnels y relatifs de CHF 9'746.-. Le droit fixe lié à la réquisition de la mutation après décès s'élevait à CHF 21.-.
5. Le 24 septembre 2010, Me W\_\_\_\_\_ a formé réclamation contre l'avis de taxation. L'acte qu'il avait instrumenté portait sur une mutation cadastrale et une donation de droits indivis, à l'exclusion de tout partage. Il ne devait dès lors acquitter que le montant de CHF 21.-.
6. Le 20 octobre 2010, l'AFC a rejeté la réclamation. L'objet de la donation pouvait uniquement consister en un bien sur lequel le donateur détenait la

propriété exclusive ou une part déterminée de copropriété. Seul le partage mettait fin à l'indivision successorale.

7. Par acte du 17 novembre 2010, Me W\_\_\_\_\_, au nom et pour le compte de Me X\_\_\_\_\_, Mmes A\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_ et M. C\_\_\_\_\_, a interjeté recours contre la décision sur réclamation du 20 octobre 2010 auprès de la Commission cantonale de recours en matière administrative, devenue depuis lors le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Les droits successifs des cohéritiers pouvaient être cédés en vertu de l'art. 635 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210). La donation ne mettait pas fin à la communauté héréditaire car les parts étaient cédées à deux membres de celles-ci, et non à un seul. Seule cette dernière hypothèse impliquait un partage. La taxation ne devait dès lors porter que sur la mutation cadastrale et la donation, laquelle était exemptée des droits d'enregistrement.

8. Le 29 juin 2011, l'AFC a répondu en concluant au rejet du recours. Mme A\_\_\_\_\_ ne pouvait donner sa part sur l'immeuble que si ce dernier avait préalablement fait l'objet d'un partage.

9. Par jugement du 16 janvier 2012, le TAPI a admis le recours et annulé la décision de l'AFC.

La donation ne constituait pas un partage, même partiel, de la succession. La donatrice n'était pas sortie de la communauté successorale en cédant sa part sur l'immeuble. Elle conservait sa qualité d'héritière sur les autres biens de la succession, étant précisé qu'il n'était pas démontré ou allégué que l'immeuble était le seul bien successoral. De plus, la part cédée était transférée à d'autres héritiers et demeurait par conséquent dans la masse indivise successorale liant ces derniers.

10. Le 22 février 2012, l'AFC a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision de taxation sur le partage immobilier intervenu lors de la mutation cadastrale et de la donation du 3 août 2010. L'AFC reprenait l'argumentation développée dans ses précédentes décisions et écriture.

11. Par courrier du 28 février 2012, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

12. Le 6 mars 2012, les parties intimées ont, par l'intermédiaire de leur représentant, Me Z\_\_\_\_\_, maintenu leur position en renvoyant à leur recours du 17 novembre 2010 et conclu à la confirmation du jugement du TAPI.

13. Le 14 mars 2012, l'AFC a persisté dans ses conclusions.
14. Le 19 mars 2012, les parties intimées ont rejeté l'argumentation de l'AFC. Celle-ci ne distinguait pas le cas où l'héritier-cessionnaire devenait le seul et unique propriétaire du bien et celui où le bien était cédé à plusieurs héritiers-cessionnaires qui demeuraient propriétaires indivis en communauté héréditaire. La présente affaire tombait dans cette dernière hypothèse, la communauté héréditaire étant passée de trois à deux membres suite à la donation faite par Mme A\_\_\_\_\_ à ses deux enfants.
15. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

### EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le présent litige porte sur la question de savoir si la donation de la part héréditaire de la conjointe du *de cuius* à leurs deux enfants implique un partage de la succession, soumis aux droits d'enregistrement au sens de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - RS D 3 30). Il n'est pas contesté que la donation est exempte de tous droits conformément à l'art. 27A LDE, vu le rapport de filiation existant.
  - a. 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). Les actes, écrits et pièces portant partage de successions ouvertes dans le canton de Genève et soumis aux droits de succession dans ce canton sous une réserve, inapplicable dans le cas d'espèce, doivent obligatoirement être enregistrés (art. 3 let. f LDE).

Le partage entre héritiers de biens dépendant d'une succession, quelle que soit leur nature, est soumis obligatoirement à l'enregistrement au droit de 1 ‰ et au minimum de CHF 10.- (art. 62 al. 1 let. a LDE). Les biens faisant l'objet du partage successoral sont taxés à leur valeur vénale à la date du partage, sans tenir compte du passif successoral (art. 63 LDE). Le droit de partage n'est applicable qu'une seule fois sur les biens faisant l'objet des opérations prévues aux art. 62 et 63 LDE, qu'il s'agisse d'un partage total ou de partages partiels et à condition que tous les ayants droit participent à l'opération ou y soient représentés (art. 64

LDE). Par contre, l'acte de mutation en communauté héréditaire est taxé à un droit fixe de CHF 10.- (art. 67 al. 2 LDE ; art. 114 let. c LDE).

b. 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 ; ATA/775/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/548/2005 du 16 août 2005; Arrêt du Tribunal administratif S. et S.-D. du 28 novembre 1990).

c. La jurisprudence de la chambre de céans s'est déjà prononcée sur la qualification de partage dans le cadre d'opérations entre héritiers. Dans la cause de 2005 précitée (ATA/548/2005), trois héritiers se sont répartis des biens immobiliers leur appartenant à parts égales de la manière suivante. L'un d'entre eux devenait seul propriétaire de trois parcelles et les deux autres demeuraient copropriétaires, respectivement propriétaires communs de trois autres parcelles. Cette répartition a été qualifiée de partage partiel des biens, alors même que les parcelles détenues en copropriété, respectivement en propriété commune, devaient encore faire l'objet d'un partage ultérieur entre les deux héritiers concernés. Dans la cause de 2011 précitée (ATA/775/2011), la chambre de céans a également admis l'existence d'un partage successoral préalable à la donation, faite par la conjointe du *de cuius* à leur unique enfant, de sa part successorale.

En l'espèce, la conjointe du *de cuius* fait une donation de sa part successorale portant sur l'immeuble à ses deux enfants, qui l'acquièrent en propriété commune à parts égales. L'AFC considère qu'une donation implique nécessairement un partage préalable de la succession car seul peut être donné un bien détenu exclusivement par le donateur ou sur lequel ce dernier dispose d'une part déterminée de copropriété. Les parties intimées ainsi que la juridiction inférieure estiment cependant qu'aucun partage n'a précédé la donation, au motif que l'art. 635 al. 1 CCS permet la cession de droits successifs entre cohéritiers et que le bien successoral demeure en propriété commune de la communauté héréditaire réduite à deux membres. Il convient d'examiner ces arguments, avant de se prononcer sur la taxation litigieuse.

3. Il s'agit, à titre préjudiciel, d'examiner si le fait qu'un cohéritier donne sa part successorale à deux autres cohéritiers demeurant propriétaires communs implique un partage de la succession.

a. En principe, la loi fiscale lie l'imposition des successions et donations aux transferts et institutions du droit civil ; elle peut s'écarter du droit civil pour donner une définition propre des cas d'imposition mais, en vertu du principe de la légalité de l'impôt, elle doit le dire expressément (ATA/414/2008 du 26 août 2008 ; J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse*, 1998, p. 522). Lorsque la norme opère clairement son rattachement au droit civil, elle doit être appréciée dans le contexte du droit civil et les concepts du droit civil être pris dans leur acception civile (ATA/414/2008 précité ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3<sup>e</sup> éd., 2007, p. 52 ; W. RYSER / B. ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse*, 4<sup>e</sup> éd., 2002, p. 78).

b. Selon l'art. 602 al. 1 CCS, s'il y a plusieurs héritiers, tous les droits et obligations compris dans la succession restent indivis jusqu'au partage. Les héritiers sont propriétaires et disposent en commun des biens qui dépendent de la succession (art. 602 al. 2 CCS). Sous l'angle juridique, ils n'ont pas de quote-part (idéale) distincte, dont chacun pourrait individuellement disposer (art. 602 al. 2 et 653 CCS). Ils ont cependant un droit de participation dans la communauté héréditaire et, de ce fait, bénéficient, d'un point de vue économique, de parts héréditaires (P.-H. STEINAUER, *Le droit des successions*, 2006, n° 1195s).

En général, les héritiers conviennent librement du mode de partage, à moins qu'il n'en soit ordonné autrement (art. 607 al. 2 CCS). La communauté héréditaire est liquidée par le partage matériel des biens, par une convention de partage au sens de l'art. 634 CCS ou par une action judiciaire en partage (art. 604 al. 1 CCS). La doctrine et la pratique admettent aussi le partage partiel. Il est qualifié d'objectif si seule une partie des biens successoraux est partagée (partage quant à l'objet) et de subjectif si un des héritiers sort de la communauté héréditaire (partage quant aux personnes ; P. C. SCHAUFELBERGER / K. KELLER LÜSCHER, *Basler Kommentar - Zivilgesetzbuch II*, 4<sup>ème</sup> éd., 2010-2011, *ad* art. 602, n° 33 ss ; P.-H. STEINAUER, *op. cit.*, n° 1233). L'art. 635 al. 1 CCS autorise la cession de droits successifs entre cohéritiers. Il fait partie du chapitre 4 du titre dix-septième du CCS, intitulé « De la clôture et des effets du partage ». La cession peut prendre différentes formes, dont la donation (P. C. SCHAUFELBERGER / K. KELLER LÜSCHER, *op. cit.*, *ad* art. 635 n° 2). Elle produit des effets réels et entraîne le transfert immédiat au cessionnaire des droits successifs du cédant. Le cédant perd sa qualité d'héritier et sort de la communauté héréditaire, sous réserve d'une disposition contraire des parties. La cession entre cohéritiers entraîne un partage partiel subjectif de la succession (ATF 102 Ib 321, 322 ss ; P. C. SCHAUFELBERGER / K. KELLER LÜSCHER, *op. cit.*, *ad* art. 635 n° 12 ; P.-H. STEINAUER, *op. cit.*, n° 1201).

En l'espèce, d'après l'acte notarié du 3 août 2010, dont le contenu n'est pas contesté, Mme A\_\_\_\_\_ fait une donation immédiate et irrévocable de tous ses droits indivis dans la communauté héréditaire à ses deux enfants. Ce faisant, elle leur cède tous ses droits successifs, en application de l'art. 635 al. 1 CCS. Elle sort ainsi de la communauté héréditaire et perd sa qualité d'héritière, contrairement à l'avis de la juridiction inférieure. Dans l'hypothèse où la parcelle n° \_\_\_\_\_ n'était pas le seul bien successoral, le partage pourrait aussi intervenir. Il serait alors qualifié de partage partiel objectif.

D'après l'acte notarié, la communauté héréditaire est propriétaire de la parcelle n° \_\_\_\_\_. Il découle aussi de ce document que, suite à la donation, les deux enfants deviennent, à parts égales, seuls propriétaires en main commune de la parcelle n° \_\_\_\_\_. La cession des droits successifs de l'héritière-cédante a ainsi pour conséquence que les deux enfants acquièrent immédiatement la propriété sur la parcelle n° \_\_\_\_\_. Ce transfert de propriété ne requiert pas l'inscription au registre foncier pour produire les effets réels. D'ailleurs, l'acte notarié ne demande pas la mutation cadastrale de ladite parcelle en propriété commune des deux seuls enfants.

L'acte notarié précise enfin que la donation, acceptée par les deux enfants, est soumise à charge. Selon celle-ci, ces derniers s'engagent, conjointement et solidairement, à verser à leur mère une soulte d'un montant maximum de CHF 3'000'000.-, sous certaines conditions. En droit des successions, le versement d'une soulte vise à compenser, dans le cadre d'un partage successoral, ce qu'un héritier a reçu en trop afin de rétablir l'égalité des lots prévue à l'art. 608 al. 2 CCS (P.-H. STEINAUER, *op. cit.*, n° 1253).

Par conséquent, au regard de ces éléments et à la lumière du droit civil, la donation litigieuse implique un partage partiel de la succession. On ne voit pas l'intérêt de prévoir le versement d'une soulte si un partage de la succession n'est pas envisagé. Le fait que les deux enfants demeurent propriétaires communs du bien successoral ne change rien à sa répartition entre les trois héritiers formant la communauté héréditaire et au transfert immédiat de propriété aux deux héritiers-cessionnaires. La survenance du partage n'est en rien affectée par la possibilité que ce même bien puisse faire l'objet d'une nouvelle répartition entre les deux cohéritiers restants. Cet élément a un effet non pas sur la survenance du partage, mais sur son ampleur. Il s'agit ici d'un partage partiel subjectif de la succession. Ainsi, le moment déterminant la survenance du partage est celui de la première répartition du bien successoral entre tous les héritiers, et non celui où le bien successoral devient la propriété exclusive d'un seul héritier, dans l'hypothèse où ces deux événements ne coïncident pas.

4. A présent, la validité de la taxation peut être examinée.

Tout d'abord, il convient de préciser que la conclusion découlant du droit civil, selon laquelle la présente succession a fait l'objet d'un partage partiel, n'est pas remise en cause par la définition susmentionnée de partage découlant des travaux préparatoires relatifs à la LDE. Cette définition fixée en 1965 est générale et mérite d'être nuancée, conformément à l'évolution de la doctrine et de la pratique en matière de droit des successions et en particulier à la reconnaissance du partage partiel de la succession. Cette définition nuancée a déjà été utilisée par la chambre de céans (ATA/548/2005 précité). Celle-ci ne peut d'ailleurs s'en écarter sans une base légale expresse (ATA/414/2008 précité). Il n'y a dès lors pas lieu d'appliquer, en droit public, une définition du partage distincte de celle applicable en droit civil.

En vertu des art. 3 let. f et 62 al. 1 let. a LDE, le partage de la parcelle n° \_\_\_\_\_ entre les trois héritiers est soumis obligatoirement à l'enregistrement du droit de 1 ‰ et au minimum de CHF 10.-. Le calcul de la taxation n'étant pas contesté, l'avis de taxation du 4 août 2010 et la décision sur réclamation du 20 octobre 2010 sont dès lors confirmés.

5. Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC sera admis. Le jugement du TAPI sera annulé et la décision sur réclamation du 20 octobre 2010 rendue par l'AFC rétablie.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des intimés, conjointement et solidairement, dont la contestation de la décision précitée est à l'origine de la présente procédure dans laquelle ils n'obtiennent pas gain de cause. Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 22 février 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 janvier 2012 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 janvier 2012 ;



rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 20 octobre 2010 ;

met un émoulement de CHF 1'000.-, conjointement et solidairement, à la charge de Mesdames A\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_ et de Messieurs C\_\_\_\_\_ et X\_\_\_\_\_ ;

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 ;

communique le présent arrêt à Me X\_\_\_\_\_ en son nom et en tant que représentant de Mesdames A\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_ et de Monsieur C\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :