

BGer 2C_528/2019 vom 5. Dezember 2019

Bundesgericht, 2019-12-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_528_2019

FR: TF 2C_528/2019 du 5 décembre 2019

IT: TF 2C_528/2019 del 5 dicembre 2019

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours portés devant lui (ATF 145 II 168 consid. 1 p. 170).

E. 1.1

Dans l'arrêt entrepris, la Cour de justice a admis un recours formé par l'Administration fiscale cantonale à l'encontre d'un jugement du Tribunal administratif de première instance. Ce faisant, elle a rétabli une décision de l'Administration fiscale cantonale qui fixe à 143'384 fr. 90 les droits d'enregistrement dus en raison d'un acte notarié instrumenté par la recourante en date du 15 décembre 2016.

L'arrêt attaqué constitue ainsi une décision rendue par une autorité judiciaire cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF) ne tombant sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Mettant par ailleurs fin à la procédure, il représente une décision finale susceptible d'un recours au Tribunal fédéral au sens de l'art. 90 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte en l'espèce.

E. 1.2

Selon l'art. 89 al. 1 LTF, a qualité pour former un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou été privé de la possibilité de le faire (let. a), est particulièrement atteint par la décision ou l'acte normatif attaqué (let. b) et à un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (let. c).

En l'occurrence, la contestation porte sur des droits d'enregistrement prélevés en raison d'une transaction immobilière instrumentée par la recourante en tant que notaire. Il est a priori douteux que les notaires puissent se prévaloir, de manière générale, d'un intérêt digne de protection à contester les conséquences fiscales de leurs activités. Les droits de mutation - auxquels s'assimilent en principe les droits d'enregistrement à Genève - doivent en principe être supportés par les nouveaux propriétaires de l'immeuble (cf. XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd. 2012, nos 24 s.). La question peut toutefois rester indécise en l'espèce. En effet, en droit genevois, les notaires sont débiteurs directs des droits perçus par l'Etat en raison des actes et opérations qui relèvent de leur ministère et qui sont soumis obligatoirement ou facultativement à l'enregistrement (cf. art. 161 al. 1 let. a et 163 al. 1 de la loi genevoise du 9 octobre 1969 sur les droits d'enregistrement, LDE; RS/GE D 3 30). Il s'ensuit que la recourante, qui a du reste participé à la procédure devant l'instance précédente, est particulièrement atteinte par la décision entreprise en tant que débitrice directe de la taxe à prélever. Dans ces circonstances, il faut lui concéder un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification et qualité pour recourir au Tribunal fédéral

(cf. s'agissant de la qualité pour recourir du notaire, sous l'empire de l'aOJ, arrêt 2P.202/2004 du 8 août 2005 consid. 1.2, non publié in ATF 131 I 394).

E. 1.3

Déposé en temps utile et dans les formes requises (cf. art. 42 al. 1 et 2 et art. 100 al. 1 LTF), le recours est par conséquent recevable.

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Sauf dans les cas cités expressément à l' art. 95 LTF , le recours devant le Tribunal fédéral ne peut en revanche pas être formé pour violation du droit cantonal (ou communal) en tant que tel. Il est uniquement possible de faire valoir que l'application du droit cantonal ou communal viole le droit fédéral, en particulier qu'elle est arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. ou contraire à d'autres droits constitutionnels (cf. ATF 142 III 153 consid. 2.5 p. 156; ATF 140 III 385 consid. 2.3 p. 387; ATF 138 V 67 consid. 2.2 p. 69). Le Tribunal fédéral n'examine cependant la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant (cf. art. 106 al. 2 LTF), c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 142 III 364 consid. 2.4 p. 368; 141 I 36 consid. 1.3 p. 41; 135 III 232 consid. 1.2 p. 234)

En l'espèce, le litige concerne le prélèvement de droits d'enregistrement en application de la loi genevoise du 9 octobre 1969 sur les droits d'enregistrement (ci-après : LDE/GE). Il porte plus particulièrement sur la manière de calculer les droits d'enregistrement à Genève lorsqu'un immeuble fait à la fois l'objet d'une donation et d'une vente et que, simultanément à cette cession, il se voit grevé d'un droit d'habitation en faveur de l'ancien propriétaire. Comme de tels droits perçus sur les transferts de propriété immobilière (droits de mutation) constituent des impôts indirects qui n'entrent pas dans le mandat d'harmonisation fiscale de la Confédération de l' art. 129 Cst. , ils relèvent exclusivement du droit cantonal (cf. ATF 127 II 1 consid. 2b/aa p. 4; arrêts 2C_713/2010 du 11 février 2011 consid. 1.3 et 2C_753/2010 du 23 mars 2011 consid. 1.2).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358; 139 II 373 consid. 1.6 p. 377). La partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées (cf. art. 106 al. 2 LTF). A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356; 133 IV 286 consid. 6.2 p. 288).

E. 3

La recourante reproche en l'occurrence à la Cour de justice d'avoir violé l'interdiction de l'arbitraire consacrée à l' art. 9 Cst. en rétablissant la décision sur réclamation que l'Administration fiscale cantonale a rendue le 3 mars 2017 en lien avec la transaction immobilière instrumentée en date du 15 décembre 2016. Il est, selon elle, insoutenable de retenir que l'ancienne propriétaire a procédé à une donation de 4ème catégorie d'une valeur

de 462'640 fr. lors de cette transaction et de prélever un droit d'enregistrement de 121'264 fr. 10 sur cette base, s'ajoutant à un droit d'enregistrement de 22'120 fr. 80 dû en raison d'une vente immobilière d'une valeur de 736'360 fr.

E. 3.1

Dans ses écritures, la recourante admet que la transaction immobilière instrumentée en date du 15 décembre 2016 implique la perception de droits d'enregistrement au sens de la LDE/GE à deux titres, à savoir en tant que donation et en tant que vente. Elle reconnaît également qu'il convient de tenir compte de la valeur capitalisée du droit d'habitation que les parties ont réservé à l'ancienne propriétaire au moment de calculer les droits à payer en raison de cet acte. Elle considère toutefois que l'arrêt attaqué se fonde sur une appréciation arbitraire des preuves et aboutit à une application arbitraire du droit cantonal en appréhendant ce droit exclusivement sous l'angle de la donation pour le prélèvement des droits d'enregistrement. Elle reproche à la Cour de justice de s'être focalisée sur le titre de l'acte notarié pour déterminer le sens et la portée exacte de ce document. Selon elle, au moment de fixer le montant des droits, les juges auraient dû apprécier l'acte dans sa globalité, comme le prescrivent l'art. 18 du Code des obligations (CO, RS 220) et les dispositions topiques de la LDE/GE, afin de faire en sorte que la taxation corresponde à la nature réelle des actes et opérations voulus par les parties.

E. 3.2

Une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. Il n'y a ainsi arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; I 285 consid. 6.3.1 p. 299). S'agissant de l'application du droit cantonal, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité de dernière instance cantonale que si la décision attaquée apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain (ATF 139 I 57 consid. 5.2 p. 61). Ainsi, pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que sa motivation soit insoutenable; il faut encore que cette décision soit arbitraire dans son résultat (ATF 138 I 49 consid. 7.1 p. 51 et les arrêts cités).

E. 3.3

En droit genevois, les actes authentiques translatifs de la propriété à titre onéreux dressés par les notaires sont soumis aux droits d'enregistrement (art. 3 let. a et art. 33 al. 1 et 2 LDE/GE). Il en va de même des donations ou de toute autre disposition entre vifs par laquelle une personne physique ou morale cède, sans contrepartie correspondante, à une autre personne physique ou morale, tout ou partie de ses biens ou de ses droits, en propriété, en nue-propriété ou en usufruit (art. 3 let. h et art. 11 al. 1 LDE/GE). Il est précisé que la différence de valeur constatée dans un acte à titre onéreux entre les prestations des parties est aussi présumée donation, sauf preuve contraire (art. 11 al. 3 LDE/GE). Les droits d'enregistrement sont en principe perçus sur la valeur des biens vendus, respectivement donnés (art. 18 al. 1 et art. 35 al. 1 LDE/GE), sans tenir compte le cas échéant des réserves d'usufruit faites au profit du vendeur ou du donateur (cf. art. 18 al. 5 et art. 35 al. 3

LDE/GE). Le tarif des droits perçus en cas de donation est généralement plus élevé qu'en cas de vente, étant précisé que des centimes additionnels sont encore prélevés en sus (cf. art. 19 ss en lien avec l'art. 35 al. 1 LDE/GE).

E. 3.4

En principe, l'appréciation fiscale se base en premier lieu sur les circonstances de droit civil, notamment les contrats conclus par les parties (arrêts 2C_780/2014 du 29 avril 2015 consid. 2.2; 2C_628/2013 du 27 novembre 2013 consid. 2.5.1). Pour interpréter un contrat de droit civil, le tribunal doit tout d'abord s'attacher à rechercher la réelle et commune intention des parties (interprétation empirique ou subjective du contrat selon l' art. 18 al. 1 CO ; ATF 140 III 86 consid. 4.1 p. 90 s.; 140 III 367 consid. 3.1 p. 370). Du point de vue du pouvoir d'examen du Tribunal fédéral, ce que les parties savaient, ont voulu ou ont effectivement compris lors de la conclusion du contrat relève du fait (ATF 133 III 675 consid. 3.3 p. 681). La détermination de cette volonté subjective des parties repose sur l'appréciation des preuves par le juge. Il s'agit d'une question que le Tribunal fédéral ne peut réexaminer que sous l'angle de l'arbitraire (ATF 140 I 114 consid. 3.3.4 p. 123; aussi arrêt 2C_817/2014 du 25 août 2015 du 25 août 2015 consid. 2.4.1, in: RDAF 2016 II p. 11).

E. 3.5

Dans son arrêt, la Cour de justice a retenu, au terme d'une motivation très sommaire, que le double intitulé de l'acte notarial litigieux, faisant état d'une "donation mixte" et d'une "vente", permettait de retenir sans équivoque que le droit d'habitation réservé à D. _____ constituait une composante exclusive du volet "donation" de l'acte, soit une modalité exclusive de la libéralité de 232'000 fr. consentie par la venderesse à son neveu. En effet, en qualifiant le volet "donation" du contrat de "mixte", les parties auraient exprimé la volonté de rattacher la constitution de la servitude à cet aspect de la transaction immobilière, à l'exclusion de son volet "vente". Selon les juges cantonaux, ce constat serait en outre corroboré par le fait que la recourante aurait, dans un premier temps, contesté les droits d'enregistrement à prélever en prétendant, à tort, que la valeur de la donation immobilière effectuée par l'ancienne propriétaire devait être diminuée de celle du droit d'habitation qui avait été octroyé à celle-ci. Sur la base de ce qui précède, l'autorité précédente a donc conclu, sans le dire expressément, qu'il fallait appliquer l'art. 18 al. 5 LDE/GE et additionner la valeur capitalisée du droit d'usage octroyé à D. _____ - qui s'élevait à 230'640 fr. - à la libéralité de 232'000 fr. consentie à son neveu pour calculer les droits d'enregistrement dus en la cause. Elle a donc confirmé la décision de l'Administration fiscale cantonale prélevant des droits d'enregistrement à hauteur de 121'264 fr. 10 en raison d'une donation de 4ème catégorie d'une valeur de 462'640 fr., ainsi que d'autres droits à hauteur de 22'120 fr. 80 en raison d'une vente immobilière d'une valeur de 736'360 fr.

E. 3.6

Force est cependant d'admettre que la Cour de justice est tombée dans l'arbitraire en considérant que la constitution du droit d'habitation constituait une composante exclusive de l'aspect "donation" de l'acte instrumenté par la recourante.

E. 3.6.1

Il s'avère premièrement qu'il n'existe aucune identité des parties entre la donation effectuée et le droit d'habitation convenus lors de la transaction immobilière en cause. D'après le contrat instrumenté par la recourante, seul E. _____ est bénéficiaire de la libéralité consentie par la venderesse. Quant au droit d'habitation réservée simultanément à celle-ci, il

a été accepté par chacune des parties à la transaction immobilière, y compris par F. _____ qui a acquis la parcelle sans être bénéficiaire d'aucune donation. La servitude octroyée grève ainsi tant la part de copropriété de la prénommée que celle de E. _____. Sous cet angle, le droit d'habitation s'attache avant tout à l'aspect "vente" de l'immeuble dans l'esprit des parties, non pas à la libéralité consentie simultanément. D'ailleurs, la plus-value dont profitera à terme l'immeuble au moment de l'extinction de la servitude bénéficiera aux deux copropriétaires acheteurs, et non pas uniquement au neveu de l'ancienne propriétaire.

E. 3.6.2

Il découle deuxièmement de l'acte du 15 décembre 2015 - et plus particulièrement de son titre "Déclaration pour l'enregistrement - Prix et modalités de paiement" - que c'est d'abord la valeur du droit de jouissance (par capitalisation de la valeur de l'immeuble) qui a été déterminée par les parties (en l'occurrence à hauteur de 230'640 fr.), puis, de manière indépendante, celle de la donation. Le prix de la vente correspond pour sa part au solde. Un tel procédé correspond au postulat logique - maintes fois souligné par la jurisprudence - selon lequel, lorsqu'un transfert de propriété d'immeuble et la constitution d'une servitude ont lieu simultanément - autrement dit lorsqu'il y a transfert de propriété avec réserve d'usage -, l'immeuble est en principe transféré

uno actu déjà grevé du droit d'usage stipulé et à une valeur inférieure ("

deductio servitutis "; arrêts 2C_892/2014 du 7 mai 2015 consid. 3.2; aussi 2C_719/2017 du 26 avril 2019 consid. 2.5.1, et 2C_542/2010 du 24 novembre 2010 consid. 2.1). Dans l'esprit des parties, la constitution du droit d'habitation a donc eu pour effet de diminuer la valeur vénale de l'immeuble cédée par D. _____, qui est passée de 1'200'000 fr. à 969'360 fr.; selon l'économie du contrat, elle n'a eu aucune influence sur la valeur de la donation effectuée qui, pour sa part, a également eu pour effet de réduire le prix de vente en sus de la servitude litigieuse.

E. 3.6.3

Troisièmement, il a été expressément constaté par la Cour de justice que la volonté de donner de D. _____ portait purement et simplement, aux termes de l'acte de transaction immobilière instrumenté, sur une partie non individualisée de la parcelle d'une valeur de 232'000 fr. La Cour de céans relève que ce constat correspond à la règle de l'art. 11 al. 3 LDE/GE qui dispose que seule la différence de valeur entre les prestations des parties dans un acte à titre onéreux est présumée donation : en l'occurrence, l'immeuble - d'une valeur de 969'360 fr. compte tenu de la servitude qui le grevait - a bel et bien été vendu pour un prix de faveur de 737'360 fr. Il apparaît ainsi que, selon les constatations cantonales, l'ancienne propriétaire n'a pas souhaité soumettre sa donation - qui représente moins d'un quart de la valeur vénale résiduelle du bien cédé - à la réalisation d'une quelconque condition ou charge, telle la constitution d'un droit d'habitation en sa faveur. Selon le contrat, il n'existe donc aucun lien particulier entre la libéralité consentie par D. _____ et le droit d'habitation réservé lors de la vente de son immeuble, si ce n'est le simple fait d'avoir été convenus tous deux de manière simultanée et accessoire à la vente. Sous cet angle, la réserve d'usage litigieuse ne se distingue en rien des autres servitudes pouvant être convenues en faveur d'anciens propriétaires lors de ventes immobilières ordinaires.

E. 3.7

Sur le vu de ce qui précède, il est arbitraire et contraire à l' art. 9 al. 1 Cst. de retenir que le droit d'habitation prévu lors de la transaction immobilière instrumentée par la recourante se rattachait, dans l'esprit des parties, exclusivement à l'aspect "donation" de l'acte en question, et qu'il ne présentait ainsi pas de lien avec son aspect "vente". Il est insoutenable de fonder une telle constatation, qui ne correspond pas à la réelle volonté des parties à la convention, sur le seul fait que l'intitulé de l'acte notarié qualifie de "mixte" la donation prévue par le contrat. Il convient au demeurant de relever qu'une telle qualification se réfère d'ordinaire simplement à une vente à un prix de faveur, comme celle qui a eu lieu en l'espèce (cf. notamment ATF 145 III 1 consid. 3.1 p. 4; aussi arrêt 2P.221/2004 du 30 juin 2005 consid. 6.3). Enfin, quoi que retienne l'instance précédente, l'argumentation ambivalente que la recourante a pu présenter en cours de procédure pour s'opposer aux droits d'enregistrement litigieux ne revêt aucune pertinence pour déterminer la volonté des parties, laquelle ressort de l'acte instrumenté.

E. 3.8

Force est pour le reste d'admettre que l'arrêt attaqué est également arbitraire dans son résultat. Si la Cour de justice n'avait pas rattaché la constitution de la servitude litigieuse uniquement à l'aspect "donation" de l'acte instrumenté par la recourante, elle ne se serait pas contentée d'appliquer à titre exclusif l'art. 18 al. 5 LDE/GE qui prévoit de ne pas tenir compte de la réserve d'usufruit au profit du donateur pour la perception des droits d'enregistrement. Partant, elle n'aurait pas rétabli la décision de l'Administration fiscale cantonale qui additionne l'entier de la valeur du droit d'habitation à la libéralité consentie pour calculer lesdits droits dus en la cause.

E. 4

Partant, le recours doit être admis et l'arrêt attaqué annulé. Il n'y a toutefois pas lieu de renvoyer la cause à l'autorité précédente afin qu'elle détermine une nouvelle manière de traiter le droit d'habitation instrumenté par la recourante, le cas échéant en tant que composante exclusive de l'aspect "vente" de l'acte notarié, en application de l'art. 35 al. 3 LDE/GE ou, alors, de l'art. 11 al. 3 LDE/GE. En effet, contrairement à l'Administration fiscale cantonale, la recourante n'a pas recouru à la Cour de justice contre le jugement précédent du Tribunal administratif de première instance du 15 janvier 2018. Devant la Cour de céans, elle conclut d'ailleurs à la confirmation de ce jugement qui ordonne que, pour la fixation des droits d'enregistrement, la valeur de la servitude de jouissance octroyée à D. _____ soit répartie en tant que donation d'une part et vente de l'autre, en proportion de leur valeur respective et qui renvoie la cause à l'Administration fiscale cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants. Comme le Tribunal fédéral est lié par les restrictions de l'objet du litige intervenant en cours de procédure cantonale et qu'il ne peut aller au-delà des conclusions des parties (cf. art. 107 al. 1 LTF), c'est cette solution du Tribunal administratif de première instance qui doit prévaloir en l'espèce. Il convient dès lors de confirmer le jugement que l'autorité précitée a rendu en la cause en date du 15 janvier 2018.

E. 5

Les frais judiciaires sont mis à la charge de la République et canton de Genève qui succombe et dont l'intérêt patrimonial est en cause (art. 66

al. 4 LTF). Aucun dépens n'est alloué à la recourante, qui a agi sans l'assistance d'un mandataire (art. 68 al. 1 LTF).

La cause sera pour le reste renvoyée à la Cour de justice pour qu'elle statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure menée devant elle (art. 67 et 68 al. 5 LTF a contrario).

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