

GE_GERICHTE ATA/302/2014 vom 29. April 2014

GE Cour de justice, 2014-04-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_302_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/302/2014 du 29 avril 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/302/2014 del 29 aprile 2014

Regeste

Résumé: Les droits d'enregistrement sur un partage de succession se perçoivent sur la valeur vénale des biens sans déduction du passif.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10).

La recourante, cohéritière solidairement responsable du paiement des droits litigieux, dispose de la qualité pour agir (art. 163 al. 1 et 165 LDE). 2)

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 sont frappés d'un impôt appelé « droits d'enregistrement » (art. 1 al. 1 LDE). Les actes, écrits et pièces portant partage de successions ouvertes dans le canton de Genève soumis aux droits de succession dans ce canton doivent obligatoirement être enregistrés (art. 3 let. f LDE), sous une réserve non réalisée en l'espèce (art. 6 let. t LDE).

Le partage entre héritiers de biens dépendants d'une succession, quelle que soit leur nature, est soumis obligatoirement à un droit d'enregistrement de 1‰ et au minimum de CHF 10.- (art. 62 al. 1 let. a LDE).

Les biens faisant l'objet du partage successoral, du changement ou de la liquidation du régime matrimonial 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

- 5/9 - A/821/2012 partiels et à condition que tous les ayants droit participent à l'opération ou y soient représentés (art. 64 LDE). 3)

Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique) (ATF 138 II 557 consid. 7.1 ; 138 II 105 consid. 5.2 ; 132 V 321 consid. 6 ; 129 V 258 consid. 5.1 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 138 II 217

consid. 4.1 p. 224 ; 133 III 175 consid. 3.3.1 p. 178 ; 125 II 206 consid. 4a p. 208/209 ; ATA/422/2008 du 26 août 2008 consid. 7). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 et les arrêts cités) ou plus généralement au droit supérieur.

Le juge est, en principe, lié par un texte légal clair et sans équivoque. Ce principe n'est cependant pas absolu. En effet, il est possible que la lettre d'une norme ne corresponde pas à son sens véritable. Ainsi, l'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que le texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1 ; 138 V 445 consid. 5.1 ; 131 I 394 consid. 3.2 ; 131 II 13 consid. 7.1 ; 130 V 479 consid. 5.2 ; 130 V 472 consid. 6.5.1). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e ; 117 II 523 consid. 1c). 4)

En l'espèce, les biens faisant l'objet du partage successoral sont taxés à la valeur vénale sans tenir compte du passif successoral (art. 63 LDE). Le doute existe sur la signification de « sans tenir compte ». La première lecture possible mène à exclure du calcul la déduction du passif : le passif n'est pas déduit de la valeur brute des biens. La seconde lecture mène à inclure la déduction du passif dans le calcul : le passif est soustrait de la valeur brut des biens. Au moment de l'adoption de la LDE, dans le commentaire article par article de l'exposé des motifs, il était précisé que l'art. 63 LDE exprimait « les règles d'estimation des biens à la date du partage, excluant, comme c'était le cas en application des art. 141 et 142 LCP (loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887), la déduction des dettes » (MGC 1965/II, A 906). En outre, à l'art. 62 al. 2

- 6/9 - A/821/2012 let. b et c LDE, il est précisé qu'aucun droit n'est perçu sur la « valeur nette » des biens du conjoint survivant ou des époux, démontrant une volonté claire du législateur de s'écarter de la valeur brute, ce qui n'est pas le cas à l'art. 63 LDE. Dès lors, la lettre du texte combinée à une approche historique et systématique montre que c'est la valeur de l'actif successoral brut qui doit être la base du calcul des droits d'enregistrement sur le partage de la succession sans que le passif et les dettes n'en soient déduits.

Les biens faisant l'objet du partage successoral sont taxés à la valeur vénale sans tenir compte du passif successoral (art. 63 LDE).

La lettre de cette disposition est équivoque, les termes « sans tenir compte » pouvant soit concerné le verbe (sont taxés), soit les mots « à la valeur vénale ». Dans la première hypothèse, le passif doit être déduit de la valeur vénale avant le calcul des droits d'enregistrement, alors que, dans la seconde, une telle déduction est interdite.

Il ressort toutefois d'une analyse historique qu'au moment de l'adoption de la LDE, le commentaire article par article de l'exposé des motifs précisait que cette disposition exprimait « les règles d'estimation des biens à la date du partage, excluant, comme c'était le cas en application des art. 141 et 142 LCP (loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887), la déduction des dettes » (MGC 1965/II, A 906).

Une approche systématique aboutit au même résultat. L'art. 62 al. 2 let. b et c LDE, qui concerne des avoirs exempts de droits d'enregistrement, précise qu'aucun droit n'est perçu

sur la « valeur nette » des biens concernés, démontrant une volonté claire du législateur de s'écarter de la valeur brute, ce qui n'est pas le cas à l'art. 63 LDE.

Il ressort de ce qui précède que la base du calcul des droits d'enregistrement lors du partage d'une succession est la valeur de l'actif successoral brut, sans que le passif n'en soit déduit.

Partant, le recours de l'AFC sera admis sur ce point. 5)

La contribuable remet en cause la valeur de référence pour la taxation du partage. 6)

La taxation se fait sur la valeur vénale à la date du partage (art. 63 LDE).

Selon un principe général en droit fiscal, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et

- 7/9 - A/821/2012 de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; ATF 121 II 257 consid. 4 c/aa ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.6 ; ATA/56/2014 du 4 février 2014 consid. 4 c ; ATA/672/2013 du 8 octobre 2013 consid. 3 c). 7)

En l'espèce, la contribuable n'a pas démontré que la valeur des biens partagés se montait à CHF 830'733,20.- au moment du partage, ce qui aurait eu pour effet de baisser le montant des droits d'enregistrement. Malgré les sollicitations précises, allant jusqu'à expliciter le type de justificatif requis, et répétées de l'AFC, elle n'a pas produit de document infirmant le montant retenu par l'AFC. La convention de partage n'apporte aucun élément chiffré. Devant le TAPI, elle n'a pas non plus produit de pièces prouvant ses dires, comme l'a relevé ce dernier. Elle a certes présenté devant la chambre de céans un brouillon d'un courrier qu'elle aurait envoyé le 8 septembre 2012 à l'AFC. Cependant, rien ne confirme que cette lettre a réellement été envoyée. De plus, même si ce courrier a existé, il ne démontre pas que le montant partagé était bien celui allégué par la contribuable. Elle a également produit ses bordereaux d'impôts pour les années 2002 à 2010. S'ils montrent une diminution de sa fortune personnelle, ils ne donnent aucune indication sur l'utilisation des fonds de l'hoirie et leur éventuelle répartition en faveur des deux enfants de la contribuable. Dès lors, l'AFC, à défaut de pouvoir s'appuyer sur le montant à la date du partage, ne pouvait que baser sa taxation sur la valeur des biens fixée par bordereau de succession définitif du 22 mai 2000.

Ce grief sera donc rejeté. 8)

C'est donc à raison que l'AFC a calculé les droits d'enregistrement sur le partage de succession à partir d'une valeur de CHF 4'838'751.-. 9)

Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC sera admis et le recours de Mme A_____ rejeté. La décision sur réclamation de l'AFC du 23 janvier 2012 sera rétablie. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de Mme A_____, qui succombe, et il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

- 8/9 - A/821/2012

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