

GE_GERICHTE JTAPI/451/2021 vom 10. Mai 2021

GE Cour de justice, 2021-05-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_451_2021

FR: GE_GERICHTE JTAPI/451/2021 du 10 mai 2021

IT: GE_GERICHTE JTAPI/451/2021 del 10 maggio 2021

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE en matière de droits d'enregistrement (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable (cf. art. 178 al. 7 et 179 al. 1 et 2 LDE et 62 al. 1 let. a et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 5/9 - A/2173/2020 Le recourant, qui a instrumenté l'acte litigieux du 13 mars 2019, dispose, en sa qualité de débiteur des droits d'enregistrement, de la qualité pour recourir (cf. art. 161 al. 1 let. a et 179 al. 1 LDE).

E. 3

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). Sont notamment soumis obligatoirement à l'enregistrement les actes, écrits et pièces portant partage de successions ouvertes dans le canton de Genève, sous une réserve non réalisée en l'espèce (art. 3 let. f LDE).

E. 4

Aux termes de l'art. 62 al. 1 let. a LDE, sous réserve de l'exception mentionnée à l'art. 6 let. t LDE - non réalisée en l'espèce -, est soumis obligatoirement à l'enregistrement au droit de 1 ‰ et au minimum de CHF 10.- le partage entre héritiers de biens dépendant d'une succession, quelle que soit leur nature, y compris ceux qui sont soumis au rapport.

E. 5

La loi fiscale lie en principe 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. Lorsque la norme fiscale opère clairement son rattachement au droit civil, sans s'écarter expressément, elle doit être appréciée dans le contexte du droit civil et les concepts du droit civil être pris dans leur acception civile (cf. ATA/1007/2019 du 11 juin 2019 consid. 5 ; ATA/857/2019 du 30 avril 2019 consid. 2c et les arrêts cités).

E. 6

Selon l'art. 462 ch. 1 CC, le conjoint survivant a droit, en concours avec les descendants, à la moitié de la succession. Les libéralités entre vifs s'ajoutent aux biens existants, dans la mesure où elles sont sujettes à réduction (art. 475 CC). Sont notamment sujettes à réduction, comme les libéralités pour cause de mort, les donations que le disposant pouvait librement révoquer et celles qui sont exécutées dans les cinq années antérieures à son décès (art. 527 ch. 3 CC).

E. 7

Les héritiers légaux sont tenus l'un envers l'autre au rapport de toutes les libéralités entre vifs reçues à titre d'avancement d'hoirie (art. 626 al. 1 CC). Sont assujettis au rapport, faute par le défunt d'avoir expressément disposé le contraire, les constitutions de dot, frais d'établissement, abandons de biens, remises de dettes et autres avantages semblables faits en faveur de descendants (art. 626 al. 2 CC).

- 6/9 - A/2173/2020 L'énumération des libéralités mentionnées par cette disposition légale n'est pas exhaustive ; elle n'a qu'un caractère exemplatif. Le caractère commun de ces actes est la dotation, à savoir le fait que la libéralité est destinée à créer, assurer ou améliorer l'établissement du descendant dans l'existence. Le but recherché par le de cujus est déterminant, non l'emploi effectif qu'en fait le bénéficiaire (ATF 131 III 49 consid. 4.1.2 ; 124 III 102 consid. 4a ; 116 II 667 consid. 3 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_512/2019 du 28 octobre 2019 consid. 7.3 ; 5A_789/2016 du 9 octobre 2018 consid. 5.2 ; 5A_338/2010 du 4 octobre 2010 consid. 9.1.1). Ainsi, selon la jurisprudence, la cession d'une valeur patrimoniale est sujette à réduction ou rapport lorsque l'acte de disposition du de cujus a eu lieu totalement ou partiellement à titre gratuit, à savoir quand il n'y a pas eu de contre-prestation ou que celle-ci était de valeur sensiblement moindre, de sorte qu'il existe une disproportion entre les prestations (ATF 120 II 417 consid. 3a ; 116 II 667 consid. 3/b/aa ; 5A_789/2016 du 9 octobre 2018 consid. 5.2 ; 5D_22/2015 du 17 mars 2015 consid. 3.1 ; 5A_338/2010 du 4 octobre 2010 consid. 8.1 et les références), soit, en d'autres termes, lorsque la fortune du futur de cujus a subi une diminution en raison de la libéralité, pour laquelle aucune compensation économiquement équivalente n'a été perçue. Ce sont les circonstances au moment de l'attribution qui déterminent si la libéralité doit être qualifiée de gratuite (ATF 120 II 417 consid. 3a ; 84 II 338 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_789/2016 du 9 octobre 2018 consid. 5.2 ; 5D_22/2015 du 17 mars 2015 consid. 3.1 ; 5A_338/2010 du 4 octobre 2010 consid. 8.1 avec les références).

E. 8

La décision des héritiers ou légataires de répartir leurs parts respectives d'une manière différente de celle découlant des dispositions légales ou testamentaires ne peut pas priver l'État des droits qui lui sont dus en vertu de ces dernières. Cela découle de la coexistence de dispositions de droit civil et de droit fiscal, qui ne poursuivent pas les mêmes finalités. Les premières accordent à chaque personne physique la liberté d'organiser ce qu'il advient de ses biens après son décès, tandis que les deuxièmes concernent le traitement fiscal en faveur de l'État des valeurs revenant aux bénéficiaires, selon des règles qui s'imposent à ces derniers et qui ne prennent plus en considération la volonté du de cujus (cf. ATA/1007/2019 du

E. 11

juin 2019 consid. 10 ; ATA/857/2019 du 30 avril 2019 consid. 2e ; ATA/1310/2015 du 8 décembre 2015 consid. 6). Les actes juridiques postérieurs à la naissance de la dette d'impôt

n'entrent pas en considération pour le calcul de l'impôt. Par conséquent, le fisc n'est pas lié par les contrats passés entre les héritiers concernant le partage de la succession et le contribuable ne doit pas avoir la possibilité de modifier à son gré l'assiette de l'impôt en se livrant à des combinaisons dont le fisc pourrait pâtir. L'imposition doit se faire suivant la quote-part successorale de chaque héritier et non suivant la part qui lui est effectivement attribuée par la convention de partage (cf. ATA/857/2019 du 30 avril 2019 consid. 2e cum arrêt du Tribunal fédéral

- 7/9 - A/2173/2020 2C_550/2019 du 28 février 2020 consid. 3.2 ; ATA/1310/2015 du 8 décembre 2015 consid. 6). 9. En matière fiscale, lorsqu'un fait déterminant pour la taxation reste incertain, les règles générales sur le fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, veulent qu'il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 6.3). 10. En l'espèce, il n'est pas contesté que la libéralité que le de cujus a faite le

E. 15

janvier 2018 en faveur de ses trois enfants constitue, en soi, une donation, le recourant la désignant d'ailleurs lui-même ainsi. Au vu de la jurisprudence susmentionnée et dans la mesure où le recourant affirme que le de cujus n'avait prévu aucune « ordonnance de rapport », selon laquelle il aurait disposé expressément le contraire, cette donation doit être considérée comme rapportable, en vertu de l'art. 626 al. 2 CC, la volonté contraire des héritiers et/ou leur « compréhension » en ce sens de la volonté du de cujus n'étant pas déterminantes à cet égard. Il en résulte qu'elle fait partie des biens dépendant de la succession à partager (ce qui est du reste corroboré par le bordereau de droits de succession du 13 février 2020, qui en tient compte et qui, au vu du dossier, n'a pas été contesté) au sens de l'art. 62 al. 1 let. a LDE, de sorte qu'elle est soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement prévus par cette disposition légale. Le fait que l'acte de partage instrumenté par le recourant le 13 février 2019 ne la mentionne pas expressément, en raison du fait que D_____ y avait implicitement renoncé, en faveur de ses enfants, à son droit découlant de l'art. 462 ch. 1 CC (soit à la moitié de la succession comprenant cette libéralité) et que, de ce fait, sa part dans l'actif successoral s'est limitée à la seule fortune mobilière du défunt (autre que les titres de la société) n'y change rien, cette renonciation devant, en soi, être considéré comme un acte de partage visé par l'art. 62 al. 1 let. a LDE. Enfin, le fait que, selon l'art. 27A LDE, cette donation n'est pas soumise en tant que telle aux droits d'enregistrement n'est pas déterminant dans le cadre de l'application de l'art. 62 al. 1 let. a LDE, sinon cette disposition légale serait vidée de sa substance, dans la mesure où elle vise expressément les biens « soumis au rapport », ce que peuvent être notamment - comme en l'espèce - les donations (cf. art. 626 al. 2 CC). C'est donc à bon droit que l'autorité intimée a soumis la donation litigieuse de CHF 4'666'010 aux droits prévus par l'art. 62 al. 1 let. a LDE, dont la quotité n'est pas remise en cause.

- 8/9 - A/2173/2020 11. Au vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, doit être rejeté. 12. Vu cette issue, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Ce dernier n'a pas droit

à une indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA a contrario).

- 9/9 - A/2173/2020

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