

# **GE\_GERICHTE JTAPI/506/2023 vom 8. Mai 2023**

GE Cour de justice, 2023-05-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_506\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_506_2023)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/506/2023 du 8 mai 2023

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/506/2023 del 8 maggio 2023

## **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 de ce point de vue (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).

### **E. 3**

La recevabilité du recours suppose également que son auteur dispose de la qualité pour recourir.

### **E. 4**

À teneur de l'art. 60 al. 1 let. b LPA, a qualité pour recourir toute personne qui est touchée directement par une décision et a un intérêt personnel digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée. Cette notion de l'intérêt digne de protection correspond aux critères exposés à l'art. 89 al. 1 let. c de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), que les cantons sont tenus de respecter en application de la règle d'unité de la procédure figurant à l'art. 111 al. 1 LTF (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_91/2018 du 29 janvier 2019 consid. 3.1 ; ATF 138 II 162 consid. 2.1.1 ; 135 II 145 consid. 5). L'intérêt digne de protection représente tout intérêt pratique ou juridique à demander la modification ou l'annulation de la décision attaquée. Il consiste donc dans l'utilité pratique que l'admission du recours apporterait au recourant, en lui évitant de subir un préjudice de nature économique, idéale, matérielle ou autre que la décision attaquée lui occasionnerait. Il implique que le recourant doit se trouver dans une relation spéciale, étroite et digne d'être prise en considération avec l'objet de la contestation et qu'il soit touché de manière directe, concrète et dans une mesure et avec une intensité plus grandes que la généralité des administrés de manière à empêcher l'action populaire (ATF 144 I 43 consid. 2.1 ; 139 II 499 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_91/2018 précité consid. 3.1).

### **E. 5**

En l'espèce, la décision sur réclamation querellée et le bordereau de droits d'enregistrement y relatif du 21 octobre 2021 ne portent que sur l'opération de la liquidation du régime matrimonial et fixent uniquement les droits y relatifs. Ceux-ci étant dus exclusivement par Mme B\_\_\_\_\_, en vertu de l'art. 166 al. 1 let. f LDE (dont la teneur sera citée ci-après), Mmes C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_ ne peuvent en aucune mesure se prévaloir d'un intérêt digne de protection pour les contester. Elles ne disposent donc pas de la qualité pour recourir contre

cette décision, étant

- 7/13 - A/3088/2022 précisé que celle qui les concerne, du 13 septembre 2021, a été annulée suite à leur contestation. Ainsi, le recours est recevable qu'en tant qu'il a été interjeté par Mme B \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante).

#### **E. 6**

Cette dernière fait valoir que dans la mesure où la réquisition du registre foncier effectuée le 18 août 2021 par Me F \_\_\_\_\_ ne porte pas sur la liquidation du régime matrimonial, aucuns droits d'enregistrement ne peuvent lui être réclamés sur cette opération, mais seulement un droit fixe de CHF 10.- prévu par l'art. 67 al. 1 LDE.

#### **E. 7**

Aux termes de l'art. 1 al. 1 LDE, 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 ».

#### **E. 8**

Est déterminante pour la fixation des droits, la nature réelle des actes et opérations ainsi que celle des stipulations qui y sont contenues (art. 8 al. 1 LDE). Lorsque dans un acte ou une opération quelconque, il existe plusieurs dispositions indépendantes ou ne découlant pas nécessairement les unes des autres, chacune d'elles, selon sa nature, est soumise au droit fixé par la présente loi (art. 8 al. 2 LDE).

#### **E. 9**

Aux termes de l'art. 62 al. 1 let. b LDE, est soumis obligatoirement à l'enregistrement au droit de 1 ‰ et au minimum de CHF 10.- le partage des biens matrimoniaux existant au moment du changement ou de la liquidation du régime matrimonial, que ce partage ait lieu après le décès de l'un des conjoints ou de leur vivant.

#### **E. 10**

Selon l'art. 204 al. 1 CC, applicable en matière fiscale (cf. ATA/1007/2019 du

#### **E. 11**

Les biens faisant l'objet du changement ou de la liquidation du régime matrimonial sont taxés à leur valeur vénale à la date du changement ou de la liquidation du régime matrimonial, sans tenir compte du passif matrimonial (art. 63 LDE).

#### **E. 12**

Selon 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 registre foncier soit faite conformément aux droits successoraux des héritiers.

#### **E. 13**

Aux termes de l'art. 161 al. 1 LDE, intitulé « Débiteurs des droits », les droits dus sur les actes et opérations soumis obligatoirement ou facultativement à l'enregistrement doivent être payés avant cette formalité : par les notaires, pour les actes de leur ministère (let. a), par les parties, pour tous autres actes et « opérations » (let. f).

Les droits sont supportés par les parties auxquelles ces actes et opérations profitent (cf. art. 163 al. 2 LDE).

Sont solidairement responsables du paiement des droits, intérêts et frais, les cohéritiers qui se partagent une succession, les époux dont le régime matrimonial est modifié « ou liquidé » (art. 166 al. 1 LDE).

#### **E. 14**

Sur la base de ce qui précède, le tribunal, dans son jugement JTAPI/662/2021 que l'AFC-GE a appliqué en l'espèce, a retenu que pour pouvoir requérir du registre foncier l'inscription de mutation en communauté héréditaire d'un immeuble, il fallait tout d'abord déterminer dans quelle mesure celui-ci faisait partie de la masse successorale, ce qui impliquait nécessairement la liquidation préalable du régime matrimonial. Cette conclusion ne permettait toutefois pas de considérer le notaire comme débiteur des droits d'enregistrement sur cette liquidation, dans la mesure où l'acte qu'il avait instrumenté ne portait manifestement pas sur celle-ci, même s'il en tenait compte implicitement. C'était en effet seule l'épouse survivante qui en était débitrice et responsable (cf. 166 al. 1 LDE), dès lors que cette opération lui profitait (cf. art. 163 al. 2 LDE) et qu'elle était tenue de la déclarer à l'enregistrement (cf. art. 138 LDE), ce qu'elle n'avait en l'occurrence pas fait. Ce jugement est entré en force sans avoir été contesté. Dans son jugement JTAPI/1420/2022 du 19 décembre 2022, le tribunal a considéré que dans la mesure où la déclaration de succession du de cujus faisait état d'une « déduction pour liquidation du régime matrimonial », la détermination du montant des acquêts et le partage de ceux-ci étaient intervenus avant le dépôt de cette déclaration et que, par conséquent, il appartenait à la recourante de déclarer cette liquidation à l'enregistrement (cf. art. 138 LDE), ce que, au vu du dossier, elle n'avait pas fait. Il n'était ainsi pas nécessaire de déterminer si les droits litigieux pouvaient être réclamés sur la base de l'acte notarié en question.

- 9/13 - A/3088/2022 Du reste, le bordereau contesté ne visait pas cet acte, ni donc les opérations qu'il instrumentait, mais seulement l'opération de liquidation du régime matrimonial. Ce jugement fait actuellement l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (cause A/2195/2022).

#### **E. 15**

En droit fiscal, le principe de la légalité doit être strictement observé. S'agissant en particulier des déductions autorisées par la loi, leur caractère d'exception à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue (ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3f ; ATA/858/2018 du 21 août 2018 ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014). Les exonérations, exemptions, restitutions ou les déductions ont un caractère exceptionnel et doivent être expressément prévues par des dispositions appelant une interprétation restrictive des normes applicables (ATA/276/2006 du 16 mai 2006 consid. 5c ; ATA/510/2004 du 8 juin 2004). Le principe de la légalité ne permet donc pas d'introduire des déductions fiscales qui ne sont pas prévues par la loi (cf. ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 4). En droits d'enregistrement, plus spécifiquement, le caractère formaliste de l'enregistrement implique une interprétation restrictive des dispositions contenues dans la LDE. Les droits étant ainsi normalement prélevés à chaque fois qu'un acte translatif de propriété à titre onéreux est soumis à l'enregistrement, il faut déterminer pour chaque acte, pris séparément, s'il donne lieu à une exonération. L'exonération constituant l'exception à la perception des droits d'enregistrement, il convient

d'interpréter les conditions de celle-ci de manière stricte (ATA/163/2021 du 9 février 2021 consid. 2g).

#### **E. 16**

Il convient de rappeler aussi que les parties sont tenues de faire enregistrer tous les actes et « opérations » ainsi que les déclarations de transfert et d'autres opérations dont l'enregistrement est obligatoire en application de la LDE. Cette obligation incombe solidairement aux donateur et donataire, aux cohéritiers en matière de partage successoral et aux époux dont le régime matrimonial est modifié ou liquidé (art. 138 LDE), qui doivent la satisfaire dans un délai de deux mois à compter de la date de l'acte ou de l'opération (cf. art. 160 LDE). Par ailleurs, en matière de droits de succession, il est prévu que tout héritier légal ou institué doit déposer la formule de déclaration de succession du de cujus, dans un délai de 3 mois, à dater du décès, pour les successions ouvertes dans le canton de Genève (cf. art. 31 al. 1 let. a et 32 al. 1 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25). Cette déclaration doit contenir notamment « le détail des biens composant l'avoir brut du défunt ; l'avoir des deux époux doit être déclaré intégralement, sauf en cas de séparation de biens » (art. 29 al. 3 let. b LDS).

#### **E. 17**

En l'espèce, tout d'abord, la conclusion de la recourante tendant à ce que seul un droit fixe de CHF 10.- soit perçu sur l'opération de la mutation immobilière, au

- 10/13 - A/3088/2022 sens de l'art. 67 al. 1 LDE, se révèle sans objet, puisque le bordereau litigieux du

#### **E. 21**

octobre 2021 ne porte aucunement sur cette opération, mais exclusivement sur celle visée par l'art. 62 al. 1 let. b LDE, à savoir le partage des biens matrimoniaux existant au moment de la liquidation du régime matrimonial. D'ailleurs, ce droit fixe de CHF 10.- est dû déjà en vertu du bordereau initial du 13 septembre 2021, lequel est entré en force, l'AFC-GE ne l'ayant annulé, par sa décision du 22 octobre 2021, que dans la mesure il tenait compte des droits de partage successoral. Pour le surplus, le tribunal tient à souligner en premier lieu que - contrairement à ce que semble penser la recourante - pour qu'une opération parmi celles visées par l'art. 1 al. 1 LDE soit soumise aux droits d'enregistrement, elle ne doit pas nécessairement être stipulée dans un acte notarié, ni d'ailleurs dans un quelconque acte formel. En effet, par son expression « toute opération ayant un caractère civil », cette disposition vise non seulement les opérations instrumentées formellement dans un acte écrit, mais également celles qui ne le sont pas. Ainsi, il suffit que ces opérations se réalisent en soi pour qu'elles soient soumises à l'obligation déclarative au sens de l'art. 138 LDE, cette disposition visant tous les actes « et opérations » dont l'enregistrement est obligatoire. Il est dès lors erroné d'affirmer, comme le fait la recourante, que les droits ne sont dus que lors du « dépôt de l'acte de partage » relatif à la liquidation du régime matrimonial. En conséquence, il s'agit de déterminer en l'espèce si la liquidation du régime matrimonial a effectivement eu lieu, indépendamment de la question de savoir si la réquisition foncière du 18 août 2021 porte sur cette opération ou non, étant observé à toutes fins utiles que tel n'est manifestement pas le cas, cette réquisition ne relevant que de l'art. 67 al. 1 LDE. L'autorité intimée n'aurait donc pas dû indiquer dans le bordereau litigieux du 21 octobre 2021 (sous la rubrique « Date de l'acte ») que l'acte concerné était celui du « 18 août 2021 ». Ces indications pouvaient en effet porter à confusion. Cela étant, au vu des pièces produites,

force est d'admettre que la liquidation du régime matrimonial a bel et bien eu lieu. En effet, aux termes de leur contrat de mariage du 24 avril 2003, les époux A\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_ ont stipulé « qu'au décès du premier d'entre eux, la communauté de biens devra se partager par moitié », comme le prévoit au demeurant l'art. 241 al. 1 CC. Par ailleurs, la déclaration de succession de feu M. A\_\_\_\_\_ du 19 mai 2021 ne pouvait être déposée, conformément à l'art. 29 LDS, sans qu'on y indique une déduction pour liquidation du régime matrimonial. Elle démontre que cette liquidation a eu lieu et qu'elle s'est réalisée par un partage par moitié des biens y relatifs. En effet, elle fait état d'un actif successoral brut de CHF 3'656'174.- et, après une « déduction pour liquidation du régime matrimonial » de CHF 1'528'087.-, d'un actif successoral net de CHF 1'528'087.-, ce qui démontre que la détermination du montant des acquêts et leur partage sont intervenus avant le dépôt de cette

- 11/13 - A/3088/2022 déclaration. Ainsi, dès le décès de feu M. A\_\_\_\_\_, la recourante disposait d'une créance envers l'hoirie, correspondant à la moitié des biens communs des époux, précisément parce que la liquidation du régime matrimonial avait eu lieu. Au demeurant, cette déclaration aurait pu être considérée, d'une part, comme acte stipulant également l'opération de liquidation du régime matrimonial, puisqu'elle en fait expressément état (cf. art. 8 al. 2 LDE), et, d'autre part, comme valant déclaration de cette liquidation, au sens de l'art. 138 LDE. En tout état, en vertu de l'art. 138 LDE, il appartenait à la recourante de déclarer cette opération à l'enregistrement, puisqu'elle en était seule débitrice et responsable (art. 166 al. 1 LDE) dès lors que cette opération lui profitait (art. 163 al. 2 LDE), ce qu'elle n'a pas fait. Enfin, rien ne permet au tribunal d'exclure l'application de l'art 62 al. 1 let. b LDE lorsque - comme en l'espèce - une liquidation du régime matrimonial se réalise sans qu'il soit nécessaire de partager objectivement les biens y relatifs, parce qu'intervenant entre les membres d'une même famille. La LDE ne prévoit en effet aucune exonération ou imposition privilégiée pour de telles situations. Un tel avantage ne se justifie pas non plus sous l'angle du principe de l'égalité de traitement. L'on ne voit au demeurant pas pourquoi seul le partage découlant d'une liquidation du régime des époux vivants devrait y être soumis, d'autant moins que cette disposition vise également expressément celui résultant d'une liquidation causée par le décès de l'un des conjoints. Le fait que dans une constellation familiale, comme celle en l'occurrence, ce partage n'a pas nécessairement besoin d'avoir lieu concrètement n'y change rien. En pareilles circonstances, il y a lieu de considérer que le partage est intervenu simultanément avec la liquidation du régime matrimonial, à savoir au jour du décès de feu M. A\_\_\_\_\_, la moitié des biens du régime entrant à ce moment-là dans sa succession. Il ne s'agit donc pas ici d'un changement injustifié de la pratique administrative, mais d'une application parfaitement justifiée de l'art. 62 al. 1 let. b LDE. Cette disposition serait en effet vidée de manière significative de sa substance si l'on adhérait à la position défendue par la recourante, étant relevé qu'elle ne prétend pas qu'elle n'aurait jamais un droit exclusif sur des biens lui revenant du régime matrimonial. Au vu de ce qui précède, la décision sur réclamation contestée et le bordereau y relatif doivent être confirmés. 18. Partant, le recours sera rejeté, dans la mesure de sa recevabilité. 19. En application des art. 87 al. 1 LPA, 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourantes, qui succombent, sont condamnées conjointement et solidairement au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'000.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours.

- 12/13 - A/3088/2022 20. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 13/13 - A/3088/2022

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