

# **GE\_GERICHTE JTAPI/662/2021 vom 28. Juni 2021**

GE Cour de justice, 2021-06-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_662\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_662_2021)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/662/2021 du 28 juin 2021

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/662/2021 del 28 giugno 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).

Le recourant, qui a instrumenté l'acte litigieux du 14 juillet 2020, dispose, en sa qualité de débiteur des droits d'enregistrement litigieux, de la qualité pour recourir (cf. art. 161 al. 1 let. a et 179 al. 1 LDE).

- 6/12 - A/3674/2020

### **E. 3**

Les arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions respectives et le contenu des pièces qu'elles ont versées au dossier seront repris et discutés dans la mesure utile (cf. arrêts du Tribunal fédéral 1C\_72/2017 du 14 septembre 2017 consid. 4.1 ; 1D\_2/2017 du 22 mars 2017 consid. 5.1 ; 1C\_304/2016 du 5 décembre 2016 consid. 3.1 ; 1C\_592/2015 du 27 juillet 2016 consid. 4.1 ; 1C\_229/2016 du 25 juillet 2016 consid. 3.1 et les arrêts cités).

### **E. 4**

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), ainsi que les actes, écrits et pièces portant attribution de biens résultant de changement ou de liquidation d'un régime matrimonial lorsque les époux, ou l'un d'entre eux, sont domiciliés ou résident dans le canton de Genève (art. 3 let. g LDE). Le transfert au conjoint survivant ou l'inscription à son nom, en propriété, en nue-propriété ou en usufruit, de droits successoraux que lui attribuent la dévolution légale ou les dispositions testamentaires n'est pas soumis au droit d'enregistrement (cf. art. 11 al. 4 LDE a contrario).

### **E. 5**

Aux termes de l'art. 62 al. 1 LDE, sous réserve de l'exception mentionnée à l'art.

## **E. 6**

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).

## **E. 7**

La loi fiscale lie en principe l'imposition des successions 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'en 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. 8**

Aux termes de l'art. 204 al. 1 CC, le régime matrimonial est dissous au jour du décès d'un époux. Le décès d'une personne mariée entraîne la dissolution du mariage et la liquidation du régime matrimonial. La liquidation d'une participation aux acquêts ou d'une communauté de biens est nécessaire avant le partage de la succession pour pouvoir déterminer le patrimoine personnel du de cujus au moment de son décès (Florence GUILLAUME in Pascal PICHONNAZ, Bénédicte FOËX, Denis PIOTET, Commentaire romand du code civil II, ad art. 462, § 6, p. 19 ; cf. JTAPI/574/2018 du 18 juin 2018 consid. 10 et 11).

## **E. 9**

Le régime de la participation aux acquêts comprend les acquêts et les biens propres de chaque époux (art. 196 CC). Sont acquêts les biens acquis par un époux à titre onéreux pendant le régime (art. 197 al. 1 CC). Tout bien d'un époux est présumé acquêt, sauf preuve du contraire (art. 200 al. 3 CC).

Sont biens propres de par la loi les effets d'un époux exclusivement affectés à son usage personnel, les biens qui lui appartiennent au début du régime ou qui lui échoient ensuite par succession ou à quelque autre titre gratuit, les créances en réparation d'un tort moral et les biens acquis en remploi des biens propres (art. 198 CC).

- 8/12 - A/3674/2020

## **E. 10**

Il existe une présomption d'exactitude de faits se trouvant dans un registre public ; il est cependant possible de renverser cette présomption (art. 9 al. 1 CC ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 1C\_1/2015 du 10 août 2015 consid. 2.3). La preuve que ces faits sont inexacts n'est soumise à aucune forme particulière (art. 9 al. 2 CC).

## **E. 11**

Les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte (art. 560 al. 1 CC), soit au jour du décès (art. 537 al. 1 CC). L'effet de l'acquisition par les héritiers institués remonte au jour du décès du disposant (art. 560 al. 3 CC).

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, sauf les droits de représentation et d'administration réservés par le contrat ou la loi (art. 602 al. 1 et 2 CC).

#### **E. 12**

Selon les travaux préparatoires du projet de loi 2'859 sur les droits d'enregistrement, « 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 CC) ou propriétaires en commun (art. 652 et 654 CCS) » (MGC 1965 II 905 ; ATA/286/2021 du 2 mars.2021 consid. 2f).

#### **E. 13**

Comme le rappelle le JTAPI/945/2018 du 24 septembre 2018, cité par le recourant, les travaux préparatoires de la LDE soulignent que « 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 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210) ) ou propriétaires en commun (art. 652 et 654 CC) » (MGC 1965 II 905 ; ATA/682/2012 du 9 octobre 2012 consid. 2b ; ATA/775/2011 du 20 décembre 2011 consid. 8 ; ATA/548/2005 du

#### **E. 16**

Il convient encore d'ajouter que selon la doctrine, lorsque le conjoint refuse le legs d'usufruit, il n'en retrouve pas pour autant la qualité d'héritier ab intestat (Paul- Henri STEINAUER in Pascal PICHONNAZ, Bénédicte FOËX, Denis PIOTET, Commentaire romand du code civil II, art. 473 N 7), ce qui signifie a contrario qu'il ne dispose pas de cette qualité, perdue dès le moment où le de cujus fait usage de la possibilité que lui confère l'art. 473 d'attribuer à son conjoint l'usufruit de toute la succession. Quoiqu'il en soit, quand bien même on admettrait que le conjoint survivant appartient à la communauté héréditaire lors du décès du de cujus (en particulier lorsque ce dernier a laissé à son conjoint le choix de se mettre au bénéfice de l'art. 473 CC), il n'en demeure pas moins que sa sortie de cette communauté, non pas en tant qu'héritier obtenant un partage partiel de la succession, mais en tant que légataire, n'entraîne alors aucun partage et laisse la succession entière et indivise, mais attributive d'un usufruit. En effet, il convient de distinguer le partage de la succession des naissance, exigibilité et exécution du legs d'usufruit : aussi longtemps que le bien grevé n'est pas attribué définitivement à un ou des héritiers et n'est pas sorti de la masse successorale pour entrer dans le patrimoine de l'héritier désigné, il fait partie des biens de la communauté héréditaire, et il n'y a pas de partage par le seul fait du choix de l'usufruit par le conjoint survivant, ni même par l'éventuelle exécution partielle

- 10/12 - A/3674/2020 ou entière du legs, ni non plus par l'éventuelle décision du légataire de renoncer à l'usufruit pour rester héritier (Margareta BADDELEY, in Pascal

PICHONNAZ, Bénédicte FOËX, Denis PIOTET, Commentaire romand du code civil II, ad art. 484, N 54 et ss).

### **E. 17**

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. 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. 18**

En l'espèce, l'acte litigieux du 14 juillet 2020 porte sur deux opérations, soit la mutation de l'immeuble en communauté héréditaire entre les deux enfants du de cujus et la délivrance du legs de l'usufruit de ce bien à Mme C\_\_\_\_\_. Au vu du bordereau contesté, force est de constater que la première opération a été taxée, à juste titre, en application de l'art. 67 al. 2 LDE (CHF 10.- de droit fixe) et la seconde à hauteur de CHF 2.-, au titre d'« autres servitudes » (cf. art. 47 LDE). Par ailleurs, aucun partage successoral n'a fait l'objet des droits prévus à l'art. 62 al. 1 let. a LDE. En effet, tant dans sa décision sur réclamation que dans sa réponse au recours (cf. ch. 5 de la partie « en fait »), l'autorité intimée a précisé avoir fait application de l'art. 62 al. 1 let. b LDE, à savoir que les droits litigieux de CHF 4'415,85 concernent la liquidation du régime matrimonial, et non le partage successoral.

### **E. 19**

Comme cela découle de la jurisprudence et de la doctrine rappelées plus haut, le choix de la conjointe du de cujus de devenir usufruitière de toute la succession n'a entraîné aucun partage successoral, de sorte que, quoi qu'il en soit, aucun droit d'enregistrement ne peut être perçu à ce titre. Cependant, la conclusion du recourant tendant à ce « qu'aucun droit » ne soit dû sur « la mutation immobilière » se révèle pour partie infondée, puisqu'un droit de CHF 10.- est dû sur cette opération en vertu l'art. 67 al. 2 LDE, et pour le surplus sans objet, dans la mesure où elle tend à l'application de cette disposition à cette opération, ce que l'AFC-GE a effectivement fait. Pour le surplus, le recourant soutient que dans la mesure où il n'y avait eu aucun partage successoral, il n'existait alors aucune « obligation » de procéder à la liquidation du régime matrimonial, de sorte que celle-ci n'avait pas eu lieu. Or, ce faisant, il perd de vue que le décès de feu M. B\_\_\_\_\_ impliquait en soi la

- 11/12 - A/3674/2020 dissolution et la liquidation du régime matrimonial et que pour pouvoir requérir du RF l'inscription des opérations instrumentées par l'acte du 14 juillet 2020, lesquelles ne concernent qu'un élément appartenant à la masse successorale, il fallait tout d'abord déterminer dans quelle mesure l'immeuble en faisait partie, ce qui impliquait nécessairement la liquidation préalable du régime matrimonial. Cette conclusion ne permet toutefois pas de considérer le recourant comme débiteur des droits d'enregistrement sur cette liquidation, dans la mesure où l'acte du 14 juillet 2020 qu'il a instrumenté ne porte manifestement pas sur elle, même s'il en tient compte implicitement. C'est en effet seule Mme C\_\_\_\_\_ qui en est débitrice et responsable (cf. 166 al. 1 LDE), étant précisé que cette opération lui profite (cf. art. 163 al. 2 LDE) et qu'elle était tenue de la déclarer à l'enregistrement (cf. art. 138), ce que, au vu du dossier, elle n'a pas fait. Il en résulte que le

bordereau contesté doit être annulé dans la mesure où il tient compte des droits relatifs à la liquidation du régime matrimonial (CHF 4'415,85).

**E. 20**

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis partiellement et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouveau bordereau de droits d'enregistrement ne tenant pas compte des droits sur la liquidation du régime matrimonial (CHF 4'415,85).

**E. 21**

Vu cette issue, le tribunal renoncera à la perception d'un émolument (art. 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03).

**E. 22**

L'avance de frais, soit CHF 700.-, sera restituée au recourant. Ce dernier ayant eu recours aux services d'un conseil pour les besoins de la cause et ayant conclu à l'allocation d'une indemnité de procédure, il lui sera alloué, à la charge de l'autorité intimée, une indemnité de procédure de CHF 1'200.-, comprenant une participation aux honoraires dudit mandataire (art. 87 al. 2 à 4 LPA).

- 12/12 - A/3674/2020

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