

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1099/2006-FIN

ATA/364/2006

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 27 juin 2006

dans la cause

Maître X _____, notaire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. En septembre 2003, Madame C _____, sœur de Monsieur C _____, était seule propriétaire de la parcelle no _____ de la commune de P _____. Cette parcelle avait une superficie de 7'376 m².

M. et Mme C _____ étaient copropriétaires à raison d'une moitié chacun de la parcelle no _____ d'une superficie de 4'275 m².

2. Par lettre du 23 septembre 2002, Me X _____ (ci-après : le notaire ou le recourant) a informé l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) que Mme C _____ envisageait de faire donation à son frère d'une partie des parcelles nos _____ et _____, sur lesquelles se trouvaient des bâtiments devant être démolis dans un futur proche. Il a demandé à l'administration si celle-ci acceptait de percevoir des droits d'enregistrement en tenant compte exclusivement de la valeur du terrain estimée à CHF 200.- le m².

3. Le 4 octobre 2002, l'administration a répondu au notaire qu'elle lui proposait de taxer l'opération sur la base d'une valeur de CHF 350.- le m², en tenant compte uniquement de la valeur du terrain, à la condition que l'autorisation de démolir les bâtiments existants sur le périmètre en question soit entrée en force et annexée à l'acte de donation.

4. Le 11 novembre 2003, le notaire a remis à l'administration copie de son projet d'acte réalisant le tableau de mutation no 34/2002 emportant remaniement parcellaire en lui demandant de lui indiquer le montant des droits à percevoir pour l'enregistrement de cet acte.

Il a précisé que M. C _____ deviendrait seul propriétaire des parcelles nos _____, _____ et _____ dont il dépendrait respectivement la copropriété pour 9/38^{es}, 6/38^{es} et 9/38^{es} de la parcelle no _____, et des parcelles nos _____ et _____.

Quant à Mme C _____, elle deviendrait seule propriétaire des parcelles nos _____ à _____, dont il dépendrait de chacune d'elle la copropriété pour 1/38^e de la parcelle no _____.

5. L'acte définitif et inchangé par rapport à son projet a été signé par les comparants le 12 novembre 2003. Son paragraphe C stipulait que les attributions des nouvelles parcelles étaient consenties à titre irrévocable sans soulte.

6. En date du 25 février 2004, l'administration a notifié au notaire un bordereau de droits d'enregistrement d'un montant de CHF 310'622.55. L'avis de taxation joint audit bordereau précisait que la donation troisième catégorie portait sur une

valeur de CHF 1'242'850.- et que la valeur des échanges immobiliers ascendait à CHF 727'650.-.

7. Par lettre du 4 mars 2004 adressée à l'administration, le notaire a suggéré une autre manière de taxer l'acte.
8. Le 9 mars 2004, le notaire a élevé réclamation contre le bordereau précité. Selon le plan localisé de quartier (ci-après : PLQ) no _____, adopté par le Conseil d'Etat le 23 mars 1999, les sous-parcelles no _____ de 1'405 m², propriété de Mme C _____, no _____ de 772 m² et no _____ de 281 m², copropriété pour moitié de chacun de M. et Mme C _____, devaient être cédées au domaine public. Elles devaient donc être considérées comme sans valeur, ce qui réduisait la surface nette de Mme C _____ à 7'582 m² et celle de son frère à 1'611 m², soit à eux deux 9'193 m².

Mme C _____ se voyait "attribuer" des parcelles en pleine propriété totalisant 5'855 m² et son frère des parcelles totalisant 3'015 m², la différence de 323 m² représentant la surface de la parcelle no 16560 qui constituait une dépendance commune. M. C _____ recevait ainsi 1'404 m² de trop au détriment de sa sœur ce qui, en estimant comme convenu le m² à CHF 350.-, correspondait à une donation de CHF 491'400.-.

S'agissant des échanges, ils devaient représenter une surface de 1'145 m² cédée par M. C _____ à sa sœur, contre une surface de 466 m² cédée par Mme C _____ à son frère, la différence en faveur de ce dernier de 679 m² devant réduire d'autant la donation précitée des 1'404 m² à 725 m², soit un montant de CHF 253'750.-.

Il a conclu à la taxation d'un échange de 2 x 466 m² et d'une donation de 725 m².

9. Par décision du 29 mars 2004, l'administration a partiellement admis la réclamation pour ce qui concernait la prise en compte des surfaces respectives des parcelles nos _____ et _____ telles que corrigées mathématiquement selon le dossier de mutation annexé à l'acte.

Pour le surplus, elle a maintenu la taxation litigieuse en relevant que le contenu de l'acte ne comportait aucune indication permettant de supposer l'existence d'un PLQ afférent au périmètre concerné, ni encore celle d'une cession future de terrain à intervenir en faveur du domaine public. L'acte avait été taxé conformément à son contenu, tout élément extrinsèque n'ayant pas à être pris en considération.

Ainsi, les éléments déterminants pour la perception des droits progressifs et proportionnels de l'opération en question étaient les suivants :

- Droits de Mme	9'513,5 m2
- Biens attribués à Mme	5'974 m2
- Droits de M.	2'137,5 m2
- Biens attribués à M.	5'677 m2

La surface soumise au droit de donation était arrêtée à 3'539,5 m2, représentant CHF 1'238'825.-. Le surplus des terrains soumis au droit d'échange était arrêté à 2'137,5 m2, représentant une valeur de CHF 748'125.-.

10. Le 2 avril 2004, le notaire a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI) contre cette décision en reprenant son argumentation précédemment développée, et en concluant à ce que la taxation s'effectue conformément à ses indications énoncées auparavant. Etaient notamment joints au recours, un plan de situation ainsi qu'un PLQ. Celui-ci prévoyait la cession au domaine public des parcelles nos _____, _____ et _____ "officialisant ainsi qu'elles ne bénéficient plus d'aucun droit à bâtir, et devant être considérées comme sans valeur".

11. Dans sa réponse du 30 novembre 2004, l'administration a conclu au rejet du recours. Selon les courriers échangés entre elle et le notaire, la valeur par mètre carré de terrain à prendre en compte dans le cadre de l'opération envisagée relative aux parcelles nos _____ et _____ s'élevait à CHF 350 m2. Le fait qu'une cession future des sous-parcelles nos _____, _____ et no _____ fût prévue par un PLQ ne changeait rien à la valeur de CHF 350 m2 fixée dans le cadre de l'acte.

Par ailleurs, l'acte ne mentionnait pas un PLQ relatif aux parcelles susmentionnées, ni ne spécifiait que lesdits terrains étaient sans valeur ou qu'un acte portant sur ceux-ci pourraient faire bénéficier leurs propriétaires de déduction ou exonération. En l'absence de preuves pour prétendre à une réduction conformément à l'article 8 alinéa 6 de la loi genevoise sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (D 3 30 - LDE), le bordereau rectificatif devait être confirmé.

12. Par courrier du 10 janvier 2005, le notaire a maintenu son recours en soulignant que l'administration faisait preuve de mauvaise foi en ignorant l'existence et la portée d'un PLQ opposable aux particuliers et aux administrations.

13. Dans le cadre de l'instruction, le notaire a transmis copie du PLQ ainsi qu'un extrait du plan du RF établissant selon lui que les 2'177 m2 de la parcelle _____ seraient cédés gratuitement à la commune de P_____.

14. Le 27 février 2006, la CCRMI a rejeté le recours. En substance, le notaire préconisait dans son recours un nouveau mode de taxation fondé sur le PLQ. Or,

l'acte ne mentionnait pas le PLQ, pas plus qu'il ne stipulait que les parcelles en question devaient être cédées gratuitement à la commune. Les pièces annexées au recours n'apportaient pas non plus de justification quant à une réduction éventuelle. L'exigence de l'article 8 alinéa 6 LDE n'était en conséquence pas remplie.

15. Le 27 mars 2006, le notaire a recouru contre la décision de la CCRMI auprès du Tribunal administratif en développant sa précédente argumentation. En sus, la cession à titre gratuit des terrains en question à la commune de P_____ résultait aussi du projet d'acte de division parcellaire et cession au domaine public communal préparé par l'un de ses confrères.

Cet état de fait était opposable à l'administration quand bien même il n'était pas relevé dans son acte, puisque inutile sur le plan notarial, d'une part, et du RF, d'autre part.

La gratuité de cette cession pouvait être confirmée par la commune, dont l'audition était demandée.

Le notaire conclut à ce qu'il soit constaté que l'enregistrement de l'acte et sa taxation doivent s'opérer conformément à ses indications fournies dans son courrier du 4 mars 2004, et à l'octroi d'une indemnité de procédure de CHF 1'000.-.

16. Par courrier du 6 avril 2006, la CCRMI a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
17. L'administration a répondu le 2 mai 2006 en persistant dans son argumentation et en concluant au rejet du recours et à toutes autres prétentions du recourant .
18. Le 5 mai 2006, les parties ont été informées que l'affaire était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le recours porte sur les droits d'enregistrement relatifs à l'acte du 12 novembre 2003, enregistré au service de l'enregistrement au Volume 2003 no _____ et intitulé "Division - réunion de parcelles - attribution de parcelles - ajustement hypothécaire - report de mention et d'annotation - constitution de

servitudes - consorts C _____ - GA Groupement d'architectes SA" (ci-après : l'acte).

3. Selon l'article 161 alinéa 1 lettre a LDE, les notaires sont débiteurs directs des actes et opérations qui relèvent de leur ministère et qui sont soumis obligatoirement ou facultativement à l'enregistrement.

En tant que destinataire direct de la décision, le notaire a donc la qualité pour recourir au sens de l'article 60 LPA.

4. Selon l'article 1 LDE, les droits d'enregistrement sont un impôt qui frappe toute pièce, constatation, condamnation, convention, transmission, cession et en général toute opération ayant un caractère civil ou judiciaire, dénommées dans la présente loi : "actes et opérations", soumise soit obligatoirement, soit facultativement à la formalité de l'enregistrement.

a. L'article 8 alinéa 6 LDE prévoit qu'il appartient à celui qui prétend bénéficier d'une réduction ou d'une exonération de droits de fournir toutes justifications nécessaires et d'en faire état dans l'acte soumis à l'enregistrement.

b. Cette disposition est parfaitement claire et n'a, par conséquent, pas besoin d'être interprétée. Ainsi, faute pour l'acte soumis à enregistrement, de mentionner les éléments dont une partie à l'acte entend se prévaloir pour prétendre à une réduction ou à une exonération de droits, celle-ci ne saurait lui être accordée (ATA D. du 7 mars 1995).

c. Or, l'acte enregistré le 12 novembre 2003 ne fait pas mention d'un quelconque PLQ relatif aux parcelles nos _____ et _____, en particulier des parcelles nos _____, _____ et _____. Il ne fait également aucune mention permettant de déduire que les parcelles nos _____, _____ et _____ seraient sans valeur ou qu'un acte portant sur celles-ci ferait bénéficier leurs propriétaires de déductions ou d'exonérations.

Dans ce sens, l'offre de preuve du recourant n'étant pas de nature à influencer la décision à rendre, elle sera écartée pour ce motif.

5. Ainsi, l'acte soumis à l'impôt ne comportant aucune mention, pièce justificative ou renseignement permettant de dire que les conditions d'une déduction ou exonération seraient réalisées, le bordereau rectificatif doit être confirmé.

6. Mal fondé, le recours sera rejeté.

7. Un émoulement de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 mars 2006 par Maître X_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 février 2006 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'500.- ;

communique le présent arrêt à Maître X_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, juges,
M. Hottelier, juge suppléant

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :