

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1185/2011-ICC

ATA/810/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 novembre 2012

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur B_____

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
11 avril 2012 (JTAPI/489/2012)**

EN FAIT

1. Monsieur W_____ et Madame P_____ se sont mariés le 28 juin 1976.
2. Le 13 juillet 1993, ils ont acquis la propriété, à parts égales, d'une parcelle n° _____ sise à l'adresse route S_____ à Thônex, sur laquelle est construite une villa mitoyenne.
3. Leur divorce a été prononcé le 14 septembre 2006 par jugement du Tribunal de première instance (ci-après : le TPI), lequel a condamné M. W_____ à payer à Mme P_____ un montant de CHF 145'437,50 à titre de liquidation du régime matrimonial, montant réduit à CHF 28'649.- par la Cour de justice. Le TPI n'a attribué le bien immobilier sis à Thônex à aucune des parties ; ce point du jugement n'a pas été contesté.
4. Le 27 août 2008, M. W_____ s'est remarié avec Madame R_____ W_____.
5. Le 3 mars 2009, il a introduit contre son ex-épouse, devant le TPI, une demande en partage de la parcelle n° _____.
6. Par jugement du 25 mars 2010, le TPI a ordonné le partage de la parcelle n° _____ sise à Thônex et sa vente aux enchères publiques selon une mise à prix de CHF 1'550'000.-, commettant Me B_____, notaire, à cette fin.

Le partage devait être ordonné, dans la mesure où aucune cause d'exclusion n'était réalisée et que Mme P_____ ne s'y opposait pas. La vente de gré à gré n'étant pas prévue par l'art. 651 al. 2 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) et la vente entre copropriétaires étant exclue, il devait être fait droit à la requête de M. W_____ tendant à la vente aux enchères publiques de l'immeuble, ce mode de partage étant « le seul praticable en l'espèce ».
7. Selon le procès-verbal d'adjudication du 14 janvier 2011 portant sur la vente aux enchères publiques de la parcelle n° 5'583 qui avait eu lieu le 14 décembre 2010, aucune autre offre correspondant à la mise à prix que celle des époux W_____R_____ n'avait été faite. Etant donné que M. W_____ était déjà copropriétaire pour une moitié du bien immobilier adjudgé, la parcelle devait être inscrite au registre foncier (ci-après : RF) aux noms de M. W_____ et Mme R_____ W_____, en copropriété chacun pour moitié. Le prix de l'adjudication avait été payé à concurrence de CHF 200'000.- remis en mains de Me B_____ en espèces, CHF 700'000.- correspondant au capital d'un prêt hypothécaire et CHF 650'000.- versés au notaire avant la vente aux enchères.

Le cahier des charges annexé au procès-verbal d'adjudication mentionnait que la parcelle était grevée d'une cédula hypothécaire au capital de CHF 700'000.- inscrite au RF le 13 octobre 1993, en mains d'Helvetia compagnie suisse d'assurance sur la vie S.A.

8. Par avis de taxation du 18 janvier 2011, le service de l'enregistrement de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a fixé les droits d'enregistrement de la vente à CHF 46'500.- en se fondant sur une valeur immobilière de CHF 1'550'000.-.

9. Par courrier du 16 février 2011, Me B_____ a formé réclamation contre ce bordereau de taxation, concluant à ce que les droits d'enregistrement soient prélevés sur une assiette de CHF 775'000.-, correspondant à la part de copropriété acquise par la nouvelle épouse de M. W_____.

Si le Tribunal ne pouvait ordonner une vente aux enchères que sur l'entier du bien-fonds, dès lors que l'aliénation résultait d'une action en partage, dans les faits, le transfert ne portait que sur la moitié de ce bien, soit la part de copropriété de Mme P_____ acquise par Mme R_____ W_____. M. W_____ était déjà propriétaire de l'autre moitié et apparaissait comme tel sur le feuillet du registre foncier de la parcelle concernée. Les droits appartenant à ce dernier ne donnaient lieu à aucun transfert, mais restaient sa propriété, un transfert à soi-même étant, d'un point de vue juridique, une opération impossible. Les conditions d'application de l'art. 33 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30) n'étaient par conséquent pas réalisées.

10. Par décision du 14 mars 2011, l'AFC a rejeté la réclamation de Me B_____.

Dès lors que la parcelle avait été adjugée CHF 1'550'000.-, la taxation ne pouvait porter sur aucune autre valeur. Le raisonnement de Me B_____ n'était pas admissible, dans la mesure où il créait une inégalité de traitement entre l'adjudicataire, qui était déjà propriétaire et qui rachetait sa part dans le cadre d'une vente forcée, et les autres acquéreurs, qui restaient soumis aux droits d'enregistrement.

11. Le 5 avril 2011, Me B_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant, avec suite de frais, à son annulation et à ce qu'aucun droit d'enregistrement ne soit mis à la charge de M. W_____. Il reprenait les arguments développés à l'appui de sa réclamation du 16 février 2011.

12. M. W_____ est décédé le 10 avril 2011 à Genève.

13. Dans sa réponse du 24 août 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours, persistant dans ses précédentes explications.

Lors de la vente aux enchères publiques du 14 décembre 2010, M. W_____ et Mme R_____ W_____ avaient acquis la parcelle n° _____ au prix de CHF 1'550'000.-. Ce montant avait été retenu pour arrêter les droits d'enregistrement en application de l'art. 35 LDE. Que M. W_____ ait décidé d'acquérir l'immeuble avec sa nouvelle épouse ne conduisait pas à une solution différente, d'autant que le juge civil, par jugement du 25 mars 2010, avait ordonné la vente aux enchères publiques et exclu la vente entre copropriétaires.

14. Par jugement du 11 avril 2012, notifié le 20 avril 2012 à l'AFC, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle décision.

En tant que débiteur des droits au sens de l'art. 161 al. 1 let. a LDE, le notaire était habilité à recourir personnellement contre la décision sur réclamation conformément à l'art. 179 al. 1 LDE.

Lors de la vente aux enchères publiques du 14 décembre 2010, M. W_____ était déjà copropriétaire pour moitié de la parcelle et sa part de copropriété était inscrite au registre foncier. Dès lors que son aliénateur et son acquéreur était une seule et même personne, cette part de copropriété ne pouvait faire l'objet d'un transfert de propriété, lequel aurait nécessité une inscription au registre foncier. En l'absence d'un acte translatif de propriété concernant la part de copropriété de M. W_____, l'AFC ne pouvait l'assujettir à des droits d'enregistrement.

La question de l'existence d'une inégalité de traitement ne se posait pas, étant donné que la part achetée n'était pas celle du contribuable, mais celle de son ex-femme, finalement acquise par sa nouvelle épouse. Seule cette part devait être soumise aux droits d'enregistrement.

15. Par acte du 7 mai 2012, l'AFC a formé recours contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 14 mars 2011.

Elle reprenait les arguments précédemment développés, précisant que lors de la vente aux enchères publiques du 14 décembre 2010, l'entier des droits de propriété sur l'immeuble avait été vendu pour un montant de CHF 1'550'000.-, aucune exception n'ayant été faite pour la part de M. W_____, de sorte qu'en application de l'art. 35 al. 1 LDE, le montant de l'adjudication devait être retenu pour fixer l'assiette de l'impôt. Les époux W_____R_____ s'étaient acquittés de l'entier du prix d'adjudication en contractant un prêt hypothécaire. M. W_____ n'avait pas non plus opté pour le mode de partage prévu aux art. 250 al. 1 et 251 CC lors de son divorce. L'argumentation du TAPI en lien avec l'inscription au registre foncier n'était pas pertinente, l'extinction, puis la ré-acquisition de la propriété de M. W_____ ayant eu lieu par le seul effet de la loi,

au moment de l'adjudication, ce qui ressortait de l'examen attentif de l'extrait du registre foncier. Le 7 mars 2011, soit deux mois après l'adjudication, la parcelle avait été vendue à Monsieur T_____. En outre, le raisonnement du TAPI aboutissait à créer une inégalité de traitement entre l'adjudicataire déjà propriétaire, qui rachetait sa part dans le cadre d'une vente forcée, et les autres acquéreurs qui restaient soumis aux droits d'enregistrement, argument que le premier juge n'avait pas examiné.

16. Le 15 mai 2012, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

17. Par acte du 6 juillet 2012, Me B_____ a répondu au rejet du recours, reprenant les arguments qu'il avait exposés dans son recours au TAPI.

Le prêt hypothécaire contracté par M. W_____ et Mme R_____ W_____ avait servi à rembourser l'hypothèque des ex-époux W_____ P_____. Mme P_____ ne s'était pas opposée à la vente aux enchères du bien, les époux décidant souverainement de la manière de liquider leur régime matrimonial. M. W_____ avait racheté, avec sa nouvelle épouse, le bien immobilier, dès lors qu'aucun autre acquéreur ne s'était manifesté lors de la vente aux enchères du 14 décembre 2010, malgré la publicité faite autour de cet « évènement », et qu'il souhaitait mettre un terme à une procédure de divorce qui l'avait atteint dans sa santé.

Me B_____ a notamment annexé à sa réponse l'extrait du RF relatif à la parcelle n° _____. Ce document mentionnait, concernant M. W_____, l'achat le 13 octobre 1993, une modification le 26 juillet 2010 et une adjudication le 21 janvier 2011 ; ces mentions étaient radiées, M. T_____ ayant acquis le bien-fonds le 7 mars 2011.

18. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le litige porte sur le montant des droits d'enregistrement dus suite à l'adjudication de la parcelle n° _____ à M. W_____ et Mme R_____ W_____ lors de la vente aux enchères publiques du 14 décembre 2010.

a. Selon l'art. 1 al. 1 LDE, les droits d'enregistrement frappent 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. 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 loi (art. 8 al. 2 LDE).

Sont obligatoirement soumis à l'enregistrement, sous réserve des exceptions prévues par la loi, les actes écrits et pièces portant réquisition au registre foncier du canton de Genève (art. 3 let. b LDE). Cette disposition constitue un principe général, dont les cas d'applications sont définis notamment à l'art. 33 LDE (ATA/110/2004 du 3 février 2004 consid. 4). Selon l'art. 33 LDE, sont soumis obligatoirement au droit de 3 %, sous réserve des exceptions prévues par la loi, tous les actes translatifs à titre onéreux de la propriété, de la nue-propriété ou de l'usufruit de biens immobiliers sis dans le canton de Genève, notamment les ventes, substitutions d'acquéreurs, adjudications, apports et reprises de biens.

Le droit de mutation, tel que défini à l'art. 33 LDE, constitue un impôt indirect frappant les transactions juridiques immobilières, c'est-à-dire le transfert de droits sur un immeuble d'un sujet de droit à un autre, et non l'effet économique qui en résulte, ce qui le distingue notamment de l'impôt sur les gains immobiliers (ATF 131 I 394 consid. 3.4 p. 398 ; RDAF 1998 II 537, p. 538).

Dans ce cadre, la jurisprudence cantonale et la doctrine admettent que la réalité économique constitue le critère décisif, indépendamment de la forme juridique que les parties entendent donner à l'opération. Doivent ainsi être exonérées du droit de mutation notamment la transformation de la copropriété en propriété commune et vice versa, en particulier lorsqu'il n'y a pas de changement de personnes et que la valeur des parts, respectivement des quotes-parts, reste identique (RDAF 2010 II 216, p. 219 ; RDAF II 2008 409, p. 420 ; O. THOMAS, Les droits de mutation, étude des législations cantonales, Zurich 1991, p. 76).

b. Selon l'art. 646 CC, lorsque plusieurs personnes ont, chacune pour sa quote-part, la propriété d'une chose qui n'est pas matériellement divisée, elles en sont copropriétaires (al. 1). Leurs quotes-parts sont présumées égales (al. 2). Chacun des copropriétaires a les droits et les charges du propriétaire en raison de sa part, qu'il peut aliéner ou engager et que ses créanciers peuvent saisir (al. 3).

Chacun des copropriétaires a le droit d'exiger le partage s'il n'est tenu de demeurer dans l'indivision en vertu d'un acte juridique, par suite de la constitution d'une propriété par étages ou en raison de l'affectation de la chose à un but durable (art. 650 al. 1 CC).

La copropriété cesse par le partage en nature, par la vente de gré à gré ou aux enchères avec répartition subséquente du prix, ou par l'acquisition que l'un ou plusieurs des copropriétaires font des parts des autres (art. 651 al. 1 CC). Si les copropriétaires ne s'entendent pas sur le mode du partage, le juge ordonne le partage en nature et, si la chose ne peut être divisée sans diminution notable de sa valeur, la vente soit aux enchères publiques, soit entre les copropriétaires (art. 651 al. 2 CC).

c. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement consacré à l'art. 8 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente (ATF 137 V 334 consid. 6.2.1 p. 348 ; ATF 134 I 23 consid. 9.1 p. 42).

d. En l'espèce, lors de la vente aux enchères publiques du 14 décembre 2010, M. W_____ s'est vu adjudger, en copropriété avec sa nouvelle épouse, Mme R_____ W_____, la parcelle n° _____ au prix de CHF 1'550'000.-. C'est en principe ce montant qui doit être retenu pour fixer les droits d'enregistrement (art. 35 LDE).

Cette opération a donné lieu à une inscription au registre foncier, lequel comporte plusieurs mentions concernant M. W_____, soit l'acquisition de la parcelle en 1993, une modification d'inscription en 2010 et, l'adjudication susmentionnée en 2011. La seule inscription au registre foncier n'est toutefois pas suffisante pour la perception des droits d'enregistrement. Encore faut-il qu'en application de l'art. 33 al. 1 LDE existe un acte translatif à titre onéreux de la propriété.

Le jugement civil du 25 mars 2010 a ordonné le partage de la copropriété à parts égales par les époux W_____P_____ sur la parcelle n° _____, ainsi que sa mise en vente. Lors des enchères publiques du 14 décembre 2010, l'entier des droits de propriété portant sur cet immeuble a été vendu, y compris la quote-part de M. W_____. Celui-ci a toutefois réacquis la propriété du bien-fonds par adjudication, en copropriété à parts égales avec sa nouvelle épouse, Mme R_____ W_____, le même jour.

L'on ne saurait inférer de ce procédé un acte translatif à titre onéreux de la propriété. S'il y a bien eu deux opérations successives, M. W_____ est resté dans la situation qui était la sienne avant la vente aux enchères, soit copropriétaire par moitié de la parcelle, seule l'identité de son copropriétaire ayant été modifiée. Il n'y a dès lors pas eu de transfert économique de la propriété. D'un point de vue juridique, la lecture du jugement du TPI du 25 mars 2010 laisse apparaître

qu'aucune autre possibilité n'était offerte à M. W_____ aux fins du partage. En effet, le juge civil a d'emblée exclu la vente entre copropriétaires et le bien-fonds n'a pas été attribué lors de la liquidation du régime matrimonial. M. W_____ n'a du reste tiré aucun avantage de cette situation ; qu'une vente ultérieure à un tiers ait eu lieu n'est du reste pas déterminant dans le cadre du présent litige. Quant à la constitution de l'hypothèque mentionnée par la recourante, la lecture de l'annexe au procès-verbal d'adjudication met en évidence qu'elle existait déjà en 1993, soit lors de l'acquisition du bien par les époux W_____P_____.

Au regard de l'ensemble de ces éléments, le TAPI était fondé à considérer que seul le transfert de la part de copropriété de Mme P_____, acquise par Mme R_____ W_____, était soumise au droit d'enregistrement.

Le résultat auquel le TAPI a abouti n'est pas constitutif d'une inégalité de traitement, dès lors que M. W_____, en réacquérant aux mêmes conditions la part de copropriété qu'il détenait initialement, se trouvait dans une situation différente de celle d'un tiers acquéreur.

3. a. Le recours sera par conséquent rejeté.
- b. Aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC (art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03).

L'Etat de Genève sera condamné à payer à Me B_____ une indemnité de CHF 500.-, dès lors que celui-ci a pris des conclusions dans ce sens et qu'il a encouru des frais pour sa défense (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 7 mai 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 avril 2012 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à Monsieur B_____ une indemnité de procédure de CHF 500.- à la charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à Monsieur B_____.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction a.i. :

C. Sudre

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :