

du 28 mai 2002

dans la cause

D. _____ A.G.

représentée par Me Thomas Legler, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. La société D. _____ A.G. (ci-après : la société), dont le siège est à Berne, était créancière hypothécaire des parcelles no _____ et no _____ feuille _____, de la commune de Chêne-Bourg/Genève.
2. Dans le cadre d'une poursuite en réalisation de gage, l'office des poursuites et faillites Arve-Lac (ci-après : l'office) a mandaté M.H. _____, architecte, pour déterminer la valeur vénale des parcelles. Celui-ci a estimé, dans ses rapports d'expertise du 1er juillet 1998, qu'elle était de CHF 1'308'000.- pour la parcelle no _____ et de CHF 1'230'000.- pour la parcelle no _____.
3. A la vente aux enchères publiques du 19 mars 1999, la société a acquis les parcelles pour CHF 300'000.- chacune.
4. Le 22 mars 1999, l'office a déposé les procès-verbaux de vente (ci-après: les procès-verbaux) auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) en vue de leur enregistrement.
5. Par deux courriers du 22 avril 1999, l'administration a informé l'office qu'elle ne pouvait retenir le prix d'adjudication des parcelles aux fins de calculer les droits d'enregistrement. Elle proposait de se fonder sur une valeur vénale de CHF 850'000.- pour la parcelle no _____ et de CHF 800'000.- pour la parcelle no _____. En cas de désaccord, elle se réservait le droit d'ordonner une expertise en application de l'article 10 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30).
6. Par courrier du 7 mai 1999, la société a contesté les valeurs proposées par l'administration. La valeur vénale des parcelles correspondait aux prix d'adjudication. De plus, l'article 10 LDE ne trouvait pas application en l'espèce.
7. Par courrier du 12 mai 1999, l'administration a maintenu sa position. Elle ne contestait pas que les prix d'adjudication correspondaient aux prix réellement payés, mais estimait que ces montants ne reflétaient pas la valeur vénale des parcelles.

8. Par courrier du 30 juin 1999, la société a maintenu sa position et refusé de recourir à une nouvelle expertise.
9. Les échanges de vues subséquents n'ont pas permis aux parties de parvenir à un accord.
10. Le 22 décembre 1999, l'administration a notifié deux bordereaux de droits d'enregistrement. Le premier, qui concernait la parcelle N ° _____, se montait à CHF 25'500.- et le second, qui concernait la parcelle N° 3420, à CHF 24'000.-. Ce faisant, l'administration retenait des valeurs vénales de respectivement CHF 850'000.- et CHF 800'000.-.
11. Le 18 janvier 2000, l'office a présenté une réclamation contre ces bordereaux.
12. Le 21 janvier 2000, la société en a fait de même, concluant principalement à ce que les droits d'enregistrement soient fixés à CHF 9'000.- pour chacune des deux parcelles. La valeur de celles-ci correspondait aux prix d'adjudication. En outre, l'article 10 LDE n'était applicable qu'en cas d'abus (prix de vente fictif), ce qui n'était pas le cas en l'espèce.
13. Par courrier du 17 février 2000, l'administration a proposé à la société de procéder à une expertise amiable des parcelles au sens de l'article 10 LDE, proposition que la société a déclinée le 24 février 2000.
14. Par deux courriers du 3 mars 2000, l'administration a informé la société qu'elle mettait "en suspens la procédure d'expertise jusqu'à droit jugé sur le principe de l'application de l'article 10 LDE".
15. Par deux décisions du 27 mars 2000, l'administration a rejeté les réclamations de l'office et de la société. Les valeurs retenues pour le calcul de l'impôt étaient très modérées si on les comparait avec celles fixées par M.H._____.
16. Le 26 avril 2000, la société a interjeté deux recours contre ces décisions sur réclamation par devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). Elle conclut principalement à la prise en compte des prix d'adjudication dans le calcul de l'impôt et subsidiairement à la constatation que

l'administration ne peut ordonner une expertise au sens de l'article 10 LDE. Les prix d'adjudication reflétaient le prix du marché, soit la valeur objective des parcelles. De plus, en application des articles 9 et 35 LDE, les droits d'enregistrement devaient être calculés sur la base du prix indiqué dans l'acte, à savoir le prix d'adjudication. L'article 10 LDE ne pouvait ainsi trouver application en l'espèce, ce d'autant moins que le délai d'une année pour ordonner une expertise était échu.

17. Dans ses réponses du 13 octobre 2000, l'administration conclut principalement au rejet du recours et subsidiairement à ce qu'une expertise des parcelles soit ordonnée.
18. Le 5 octobre 2000, la société a vendu les parcelles pour le prix total de CHF 1'900'000.-.
19. Par décision du 25 octobre 2001, la commission a rejeté les deux recours, après en avoir ordonné la jonction. Le prix d'adjudication des parcelles lors de la vente aux enchères publiques du 19 mars 1999 ne reflétait pas leur valeur vénale. C'était dès lors à bon droit que l'administration avait retenu les valeurs de CHF 850'000.- pour la parcelle N° _____ et de CHF 800'000.- pour la parcelle N° _____ dans le calcul des droits d'enregistrement, sans qu'il fût besoin d'ordonner une nouvelle expertise. Les questions relatives à l'interprétation et à la portée de l'article 10 LDE pouvaient ainsi rester ouvertes.
20. Le 30 novembre 2001, la société a interjeté recours contre cette décision par devant le Tribunal administratif. Elle conclut à son annulation, à l'établissement d'un nouveau bordereau fixant les droits d'enregistrement sur la base des prix d'adjudication des parcelles et à la constatation que l'administration ne peut pas ordonner d'expertise selon l'article 10 LDE. Les prix d'adjudication correspondaient à la fois au prix réel et à la valeur vénale des parcelles. Ainsi, non seulement l'administration s'en était écartée à tort pour fixer les droits d'enregistrement, mais encore il n'y avait pas de place pour une procédure d'expertise au sens de l'article 10 LDE. Le délai d'une année pour en ordonner une était d'ailleurs échu.
21. Dans sa réponse du 25 janvier 2002, l'administration conclut au rejet du recours. Autant les estimations fiscales et officielles des parcelles que

leur prix de revente démontraient le bien-fondé de la valeur vénale fixée pour le calcul des droits d'enregistrement. Par ailleurs, l'administration n'avait pas contrevenu à l'article 10 LDE.

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. 180 LDE; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. La recourante soutient que, pour fixer des droits d'enregistrement, l'administration ne pouvait s'écarter des valeurs indiquées dans les procès-verbaux: établies lors d'une vente aux enchères, elles correspondaient à la valeur vénale des immeubles.
 - a. Les droits d'enregistrement sont un impôt qui frappe 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; ils sont perçus par l'administration de l'enregistrement, des droits de succession et du timbre du canton de Genève (art. 1 al. 1 LDE). Tous les actes translatifs à titre onéreux de la propriété de biens immobiliers sis dans le canton de Genève sont soumis obligatoirement au droit de 3% (art. 33 al. 1 LDE).
 - b. La valeur de la propriété est déterminée par le prix indiqué dans l'acte ou par la valeur vénale, en y ajoutant la valeur de toutes les charges exprimées en capital et sans aucune déduction des dettes hypothécaires et chirographaires (art. 35 LDE). En principe, les droits sont calculés sur les sommes et valeurs indiquées dans les actes et opérations soumis à l'enregistrement (art. 9 al. 1 LDE). Si le capital, la valeur ou le prix énoncé paraît inférieur à la valeur vénale, le directeur de l'administration de l'enregistrement et du timbre (ci-après: le directeur) peut ordonner une estimation par expert (art. 10 al. 1 LDE).
 - c. De manière générale, doctrine et jurisprudence

définissent la valeur vénale comme le prix qui peut être obtenu en cas de vente d'un bien aux conditions normales du marché. Les éléments inhabituels ou subjectifs ne sont pas pris en considération (voir RSJ 1999, p. 159 s et références citées). Les ventes aux enchères forcées se caractérisent par le fait que l'aliénation a un caractère involontaire. Le débiteur, dont les biens sont mis en vente, n'a aucune influence sur la fixation du prix d'adjudication et n'a pas la faculté de choisir le moment de la vente, ni de refuser les offres qu'il estime trop basses (art. 116 ss de la loi sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 - LP - 281.1). De plus, le préposé de l'office ne peut pas être considéré comme le vendeur au sens du droit civil, mais doit se conformer aux dispositions du droit d'exécution forcée (ATF 117 III pp. 42-43). Le caractère particulier de la vente aux enchères forcées se révèle également dans l'absence de garantie pour les défauts, sauf promesses formelles ou dol commis à l'égard des enchérisseurs (art. 234 du code des obligations - CO - du 30 mars 1911 - RS 220).

Avec la commission, il convient par conséquent d'admettre que le prix d'adjudication d'un immeuble aux enchères forcées n'est pas nécessairement égal au prix qui aurait pu être obtenu aux conditions normales du marché, soit à sa valeur vénale. La recourante ne saurait se prévaloir de l'arrêt de la Cour fiscale du Tribunal administratif fribourgeois (ci-après: la Cour) du 28 mai 1999 (RFJ 1999, p. 155 ss) pour soutenir le contraire. En effet, la solution du litige et les développements de la Cour sur la notion de valeur vénale sont déduits de l'interprétation de la loi fribourgeoise (loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers du 1er mai 1996 - LDMG - RSF 635.1.1) et non genevoise. Il est tout de même intéressant de noter que, à Fribourg également, il est admis que le prix d'adjudication ne peut pas être considéré nécessairement comme l'expression ou le résultat de la situation actuelle du marché lorsque, comme dans le cas présent, l'immeuble est repris par le créancier hypothécaire (arrêt précité, p. 165).

En l'espèce, il est incontestable que les prix indiqués dans les procès-verbaux paraissent inférieurs à la valeur vénale des immeubles. La différence entre les valeurs estimées par M.H._____ dans ses rapports du 1er juillet 1998 et celles établies lors de la vente du 19 mars 1999 en est un indice certain. Les prix de

revente des immeubles le sont également a posteriori. C'est ainsi à bon droit que l'administration a décidé de ne pas retenir les chiffres présentés pour fixer les droits d'enregistrement.

3. Lorsque l'administration entend s'écarter des valeurs indiquées dans les procès-verbaux soumis à l'enregistrement, la loi envisage trois possibilités: ou bien l'administration se met d'accord avec le débiteur sur les droits à payer (art. 10 al. 2 LDE), ou bien elle convient avec son mandataire que l'estimation doit être faite par un ou des experts désignés d'un commun accord (art. 10 al. 2 in fine LDE), ou bien elle fait nommer un ou des experts par le président du Tribunal de première instance (ci-après: le président du TPI; art. 10 al. 3 LDE). La loi range les deux premières possibilités sous "procédure amiable" et la troisième sous "procédure judiciaire". Lorsque celle-ci est engagée, le président du TPI convoque les parties et, après les avoir entendues si elles se présentent, décide du choix des experts (art. 10 al. 4 LDE). Ces derniers ne procèdent que parties entendues ou dûment appelées (art. 10 al. 5, dernière phrase LDE). L'administration et le débiteur des droits ou son mandataire sont liés par un avis unanime des experts ou par l'avis de la majorité d'entre eux (art. 10 al. 8, 1ère phrase LDE). En l'absence d'avis unanime ou majoritaire, l'administration décide (art. 10 al. 8, 2ème phrase LDE).

Il ressort de ce qui précède que le législateur cantonal a voulu conférer au débiteur des garanties étendues, relatives notamment à son droit d'être entendu. Sans qu'il soit besoin de décider en l'espèce si, en plus des possibilités énoncées au paragraphe précédent, l'administration peut fixer les droits d'enregistrement de façon unilatérale, il convient d'admettre qu'elle ne saurait le faire sans offrir au débiteur des garanties au moins équivalentes à celles prévues à l'article 10 LDE. En l'occurrence, les rapports d'expertise sur lesquels l'administration s'est basée pour s'écarter des prix énoncés dans les procès-verbaux ne remplissent manifestement pas les conditions requises. En particulier, il apparaît que le débiteur n'a pas eu l'occasion de se prononcer sur le choix de l'expert. Dans ces circonstances, il appartenait à l'administration d'ordonner une estimation par expert au sens de l'article 10 LDE.

4. La recourante soutient que le délai d'une année

pour ordonner une telle estimation est échu.

La loi indique que le directeur peut ordonner une estimation par expert "dans le délai d'un an à compter du jour de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration d'opération" (art. 10 al. 1 LDE). Les parties donnant à cette disposition des interprétations différentes, le tribunal de céans précisera tout d'abord le moment à partir duquel le délai commence à courir (cons. 5 ci-dessous), avant d'examiner la démarche que le directeur doit entreprendre dans ce délai (cons. 6 ci-dessous).

5. Par "enregistrement de l'acte ou de la déclaration d'opération", il faut comprendre l'analyse et la mention des procès-verbaux dans le registre (art. 1 al. 2 LDE). Contrairement à ce que soutient l'administration, ces opérations doivent avoir lieu dès le dépôt des procès-verbaux (art. 152 al. 1 LDE) et non lorsque la totalité des droits a été acquittée. Ce moment-ci ne correspond en effet qu'à l'instant à partir duquel la mention de l'enregistrement peut être transcrite sur les procès-verbaux lorsque le recouvrement s'opère ensuite de l'envoi d'un bordereau (art. 152 al. 4 et 165 al. 3 LDE).

En l'espèce, la détermination exacte du dies a quo peut rester indécise dans la mesure où le Tribunal administratif admettra que, même en ayant commencé à courir le 22 mars 1999, soit le jour même du dépôt, le délai a été respecté.

6. a. Il ressort des travaux préparatoires que le texte de l'article 10 LDE a été emprunté à celui de l'article 15 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25; Mémorial 1965, p. 897). Cet article est lui-même issu de l'article 100 de la loi sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05; Mémorial 1954, p. 1621), lequel réglait les droits d'enregistrement avant l'entrée en vigueur de la LDE (art. 186 al. 1 LDE; Mémorial 1965, 921). L'article 15 LDS se distingue de l'article 100 LCP par l'introduction, en plus de l'expertise judiciaire, d'une procédure amiable. Il prévoit en effet que le directeur peut non seulement saisir le président du TPI d'une requête en désignation d'expert (al. 4), mais encore convenir avec la personne chargée de la liquidation de la succession que l'estimation sera faite par un ou des experts désignés d'un commun accord (al. 3).

b. Selon l'article 15 alinéa 2 LDS, l'administration "peut demander l'expertise dans le délai d'un an et le liquidateur dans le délai de trente jours à compter du jour du dépôt de la déclaration de succession; l'absence de réponse dans le délai de trente jours, à partir de la réception de la demande d'expertise, équivaut à un refus de l'expertise amiable". La démarche que le directeur doit entreprendre dans le délai d'une année (ou le liquidateur dans le délai de 30 jours) consiste ainsi à initier non pas l'expertise judiciaire, mais la procédure amiable.

Il convient d'admettre que ceci vaut également pour l'article 10 LDE, qui est directement inspiré de l'article 15 LDS (Mémorial 1965, p. 897). Ainsi, l'expression "ordonner une estimation par expert" de l'article 10 LDE ne se réfère pas à la mise en œuvre de l'expertise judiciaire, mais à celle de l'expertise amiable. Par conséquent, il suffit que le directeur exige cette dernière dans l'année qui suit l'enregistrement des procès-verbaux pour que le délai de l'article 10 alinéa 1 LDE soit respecté. Le débiteur ou son mandataire dispose alors de 10 jours pour se prononcer (art. 10 al. 3 LDE). S'il accepte la proposition, les parties se mettent d'accord sur le ou les experts à désigner (art. 10 al. 2 in fine LDE). S'il refuse ou laisse passer les 10 jours, le directeur peut saisir le président du TPI d'une requête en désignation d'expert (art. 10 al. 3 LDE).

En l'espèce, l'administration a demandé qu'il soit procédé à une expertise amiable le 17 février 2000, soit moins d'une année après le dépôt des procès-verbaux le 22 mars 1999. Le délai de l'article 10 alinéa 1 a ainsi été respecté. Dans ces circonstances, la question de savoir s'il s'agit d'un délai d'ordre, comme le soutient l'administration, peut rester indécise.

7. Pour les motifs évoqués au considérant 3 ci-dessus, l'administration n'aurait toutefois pas dû fixer elle-même le montant de l'impôt, mais engager la procédure judiciaire après le refus de sa proposition d'expertise amiable. Ses décisions du 22 décembre 1999 seront ainsi annulées et la cause lui sera renvoyée pour qu'elle entreprenne les démarches nécessaires à cet effet.
8. Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu. Vu les motifs d'admission du recours, aucune indemnité ne sera allouée.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 novembre 2001 par D._____ A.G. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 octobre 2001;

au fond :

l'admet;

annule les décisions de l'administration fiscale cantonale du 22 décembre 1999 et de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 octobre 2001;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité;

communique le présent arrêt à Me Thomas Legler, avocat de la recourante, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale et à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin et Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni et Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj. : le vice-président :

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci