RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1600/2004-FIN **ATA/548/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 août 2005

dans la cause

Messieurs A_____, B_____ et C_____ A_____,
représentés par Me Antoine Kohler, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Messieurs A_____, B_____ et C_____ X_____ (ci-après : les consorts X_____) sont devenus copropriétaires, chacun pour deux neuvièmes, de la parcelle _____ feuille 9 de la commune de Genthod par donation par leur père en date du 28 juin 1985.

2. Les consorts X_____ sont devenus copropriétaires, chacun pour un tiers, des parcelles _____ à _____ feuille 9 de la commune de Genthod par donation par leur père en date du 30 août 1985.

   Le même jour, ils ont acquis en copropriété, chacun pour un tiers, la parcelle _____ feuille 9 de la commune de Genthod appartenant jusqu'alors à Monsieur P_____.

3. Les consorts X_____ sont devenus copropriétaires, chacun pour un tiers, des parcelles _____ et _____ feuille 34 de la commune d'Anières par donation par leur père en date du 23 mai 1986.

4. Les consorts X_____ son devenus propriétaires communs en société simple de la parcelle _____ feuille 15 de la commune de Genève, section Cité, par donation par leur père en date du 27 novembre 1987.

5. Par acte notarié du 17 janvier 2002 (ci-après : acte notarié I), comportant la mention marginale « cessions à titre de partage » entre les consorts X_____, ces derniers ont convenu ce qui suit :

   a. M. A_____ X_____ a cédé à MM. B_____ et C_____ X_____ tous ses droits dans la société simple propriétaire de la parcelle _____ à Genève et ses droits de copropriété pour un tiers des parcelles _____ et _____ à Anières.

   b. MM. B_____ et C_____ X_____ ont cédé à M. A_____ X_____ tous leurs droits de copropriété pour deux tiers des parcelles _____ et _____ à _____ à Genthod.

   Ces cessions sont intervenues à titre onéreux, les cessionnaires reprenant les dettes hypothécaires des cédants.

6. Par un autre acte notarié du 17 janvier 2002, comportant la mention marginale « promesse de cession à titre de partage » entre les consorts X_____, ces derniers ont convenu que MM. B_____ et C_____ X_____ promettaient de céder à M. A_____ X_____ – lequel promettait d'acquérir en son nom personnel – les droits de copropriété des deux

premiers cités de la parcelle _____ à Genthod. En conséquence, un droit d'emption a été concédé par ceux-ci à M. A_____ X_____ pour le prix de CHF 537'133.-, jusqu'au 31 mars 2002. Celui-ci reprenait par ailleurs, dès la signature de l'acte de promesse de cession, la dette des promettants-cédants.

7. Le 27 février 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a remis au notaire ayant instrumenté l'acte notarié I un bordereau de taxation (ci-après : taxation I) de CHF 123'761,25.

8. Le 20 mars 2002, le notaire agissant au nom des consorts X_____, a élevé une réclamation contre cette décision. La taxation avait été faite en considérant que l'opération instrumentée le 17 janvier 2002 était un échange. Or, il s'agissait d'un partage partiel dans la mesure où les consorts X_____ avaient souhaité ne plus être propriétaires ensemble de biens immobiliers acquis par donation de leur père, à l'exception de la parcelle _____ de Genthod acquise par achat. La taxation devait ainsi être revue, le montant à payer devant être arrêté à CHF 57'077.-.

9. Par décision du 2 avril 2002, l'AFC a rejeté la réclamation des consorts X_____. L'opération effectuée aux termes de l'acte notarié I n'avait pas consisté à répartir entre ces derniers un bien commun ou des parts de copropriété mais à transférer des uns aux autres des parts de copropriété dans divers immeubles, à titre onéreux. Il s'agissait donc bien d'un échange.

10. Par courrier du 15 avril 2002, M. C_____ X_____ a demandé à l'AFC de bien vouloir réviser la taxation en cause, la situation des consorts X_____ correspondant bien à un partage et non à un échange. A défaut, son courrier devait être considéré comme réclamation (sic) auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI) avec « demande de délai afin de compléter le dossier et conclusions ».

11. En date du 1er mai 2002, M. C_____ X_____ a confirmé à l'AFC la teneur d'un entretien qu'il avait eu la veille avec l'un de ses représentants, selon laquelle la décision de taxation ne serait pas modifiée et le courrier du 15 avril 2002 ne serait pas transmis à la CCRMI.

12. Le même jour, les consorts X_____ ont recouru auprès de la CCRMI contre la décision sur réclamation de l'AFC (ci-après : recours I). Ils ont joint au recours une copie des courriers de M. C_____ X_____ des 15 avril et 1er mai 2002 « pour valoir complément de recours ». Ils concluaient à l'annulation de la décision du 2 avril 2002 et de la taxation I.

13. Par acte notarié du 1er mai 2002 (ci-après : acte notarié II), MM. B_____ et C_____ X_____ ont cédé à M. A_____ X_____ leurs droits de copropriété pour quatre neuvième de la parcelle

_____ de Genthod, conformément à la promesse de cession du 17 janvier 2002.

14. Lors de son enregistrement le 2 mai 2002, cet acte notarié II a fait l'objet d'une taxation (ci-après : taxation II), au taux applicable aux ventes, d'un montant de CHF 10'742,70.

15. Par courrier du 23 mai 2002, les consorts X_____ ont élevé une réclamation contre la taxation II. L'opération visée dans l'acte notarié II s'inscrivait dans le même contexte global que celles mentionnées dans l'acte notarié I, soit des opérations de partage partiel formant un tout. Elle devait être taxée de la même manière, soit au taux prévu pour un partage.

16. Le 21 mars 2003, l'AFC a répondu au recours I des consorts X_____, concluant à son rejet. L'opération effectuée par ceux-ci était un échange de parts de copropriété portant sur des immeubles distincts et non pas un partage entre ayants droit de parts d'une seule et même copropriété.

17. Le 28 mars 2003, la CCRMI a transmis aux consorts X_____ les observations précitées en leur demandant s'ils maintenaient ou retiraient leur recours.

18. Par décision du 2 avril 2003, l'AFC a admis partiellement la réclamation des consorts X_____ contre la taxation II. Elle a retenu que la cession du 1er mai 2002 pouvait rentrer dans le cadre d'une opération globale comprenant les transferts visés dans l'acte notarié I. Elle devait alors être appréhendée fiscalement comme échange et non comme partage, pour les motifs invoqués dans la décision sur réclamation du 2 avril 2002.

19. Le 25 avril 2003, les consorts X_____ ont répondu au courrier de la CCRMI du 28 mars 2003. Ils maintenaient leur recours I. Par ailleurs, dans le même écrit, ils déposaient recours (ci-après : recours II) contre la décision du 2 avril 2003 relative à l'acte notarié II, avec demande de jonction. Ils concluaient à l'annulation des décisions querellées.

20. Par courrier du 11 juin 2003, la CCRMI a imparti aux consorts X_____ un délai au 30 juin 2003 pour compléter leur recours II, sous peine d'irrecevabilité, délai prolongé en dernier lieu au 31 août 2003, sans toutefois recevoir de complément à cette date.

21. Parallèlement, la CCRMI a, par prolongations successives, étendu du 30 novembre 2003 le délai octroyé aux consorts X_____ pour répliquer aux observations de l'AFC sur le recours I.

22. Le 6 octobre 2003, l'AFC a conclu à l'irrecevabilité du recours II, faute de satisfaire aux exigences de motivation, subsidiairement à son rejet pour les motifs exposés dans ses observations du 21 mars 2003 sur le recours I.

23. Par courrier du 28 octobre 2003, la CCRMI a informé les consorts X_____ que la cause était gardée à juger pour ce qui était du recours II.

24. Le 1er décembre 2003, les consorts X_____ ont transmis à la CCRMI une écriture identique pour les recours I et II. Ils persistaient et dans leur demande de jonction des causes et dans leurs conclusions sans apporter d'éléments nouveaux à leur argumentation développée dans le recours I.

25. Le 19 décembre 2003, l'AFC a également persisté dans ses conclusions, s'agissant des deux recours.

26. Par décision du 21 juin 2004 (ci-après : décision I), la CCRMI a rejeté le recours I. La notion de partage au sens fiscal s'entendait uniquement comme l'acte mettant fin à la propriété commune. Tel n'était pas le cas en l'espèce. Il y avait eu cession de part et d'autre de droits de propriété portant sur des immeubles distincts, ce qui devait indéniablement être qualifié d'échange.

27. Par une seconde décision du même jour (ci-après : décision II), la CCRMI a déclaré irrecevable le recours II. L'acte de recours II ne comportait pas de conclusions, ni d'exposé des motifs et n'avait pas été complété dans les délais impartis. Ces vices de forme ne pouvaient être corrigés en joignant la cause à une autre dont le recours serait recevable, chaque recours devant être examiné pour lui-même au niveau de la recevabilité.

28. Par actes séparés du 29 juillet 2004, les consorts X_____ ont recouru contre la décision I (ci-après : recours TA-I) et la décision II (ci-après : recours TA-II), concluant dans chaque cas à la jonction des deux recours et l'annulation de la décision attaquée.

Dans le recours TA-I, les consorts X_____ ont repris leur argumentation initiale sur la qualification de partage s'agissant des opérations visées par l'acte notarié I. Les recourants étaient codonataires des parcelles en cause et ils avaient souhaité ne plus être propriétaire ensemble de ces biens immobiliers. Il s'agissait d'un partage partiel dans la mesure où M. A_____ X_____ était devenu seul propriétaire des immeubles de Genthod alors que MM. B_____ et C_____ X_____ étaient devenus seuls propriétaires des biens d'Anières et de Genève, qu'ils envisageaient de partager ultérieurement.

Dans le recours TA-II, les consorts X_____ soutiennent que la CCRMI a fait une mauvaise application des dispositions légales sur la recevabilité d'un recours et a fait preuve de formalisme excessif. Pour le surplus, ils ont repris

s'agissant de l'acte notarié II, une argumentation identique à celle développée à l'appui de leur recours TA-I.

29. Le 2 septembre 2004, l'AFC s'est opposée, par écritures séparées, tant au recours TA-I qu'au recours TA-II, pour les motifs qu'elle avait développés antérieurement devant la CCRMI.

30. Un second échange d'écritures, intervenu, dans chaque procédure, les 1er et 8 octobre 2004, n'a pas apporté d'éclairage nouveau et les causes ont été gardées à juger.

EN DROIT

1. Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Les recourants ayant conclu à la jonction des procédures, il y a lieu d'examiner préalablement si la CCRMI était fondée à déclarer irrecevable le recours II.

a. La jurisprudence a tiré de l'article 29 alinéa 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. – RS 101), et de l'obligation d'agir de bonne foi à l'égard des justiciables (art. 5 et 9 Cst), le principe de l'interdiction du déni de justice formel qui comprend la prohibition de tout formalisme excessif. Un tel formalisme existe lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi, complique sans raison objective la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.507/2002 du 31 mars 2004, consid.5.2 et références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 1P.109/2004 du 10 mars 2004, consid.2.1 et références citées). C'est en particulier le cas lorsque la violation d'une règle de forme de peu d'importance entraîne une sanction grave et disproportionnée, telle par exemple une décision d'irrecevabilité (ATA/473/2004 du 25 mai 2004 ; ATA/561/2003 du 23 juillet 2003 ; P. MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 230 et ss n. 2.24.6 et références citées).

Dans le cas d'espèce, la CCRMI a déclaré irrecevable le recours II au motif qu'il ne comportait ni conclusions ni exposé des motifs. Cette constatation est clairement inexacte s'agissant des conclusions. Comme la CCRMI le relève elle-même dans les faits qu'elle a retenu dans sa décision II, les recourants ont expressément conclu à l'annulation de la décision sur réclamation du 2 avril 2003 de l'AFC, et à la jonction avec le recours I.

Quant à la motivation, les recourants ont indiqué en temps utile que les recours I et II devaient être joints car étroitement liés tant en fait qu'en droit, les arguments développés dans l'un étant similaires à ceux de l'autre.

Enfin, la décision querellée de l'AFC renvoyait elle-même aux termes de sa décision du 2 avril 2002 faisant l'objet du recours.

Dans ces circonstances, on ne peut que retenir que la CCRMI a fait preuve de formalisme excessif en considérant que le recours II n'était pas motivé et en refusant de joindre la cause à celle du recours I. Le recours TA-II sera ainsi admis.

b. Eu égard à la similitude des situations de fait à l'origine des causes A/1600/2004 et A/1601/2004, à l'identité de l'argumentation soutenue respectivement pour les consorts X_____ d'une part, par l'AFC d'autre part et au fait que la CCRMI a statué au fond dans le recours I, il n'y a pas lieu de lui renvoyer la cause pour qu'elle en fasse de même pour le recours II, mais de la traiter en même temps que le recours TA-I.

Au vu de ce qui précède, le Tribunal administratif ordonnera donc la jonction des causes A/1600/2004 et A/1601/2004 sous le premier numéro de cause (art. 70 LPA).

3. Selon l'article 1 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30), 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, dénommées dans ladite loi « actes et opérations », soumises soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement.

L'article 62 alinéa 1 LDE soumet obligatoirement les partages entre héritiers de biens dépendant d'une succession (let. a) et les partages des biens matrimoniaux au moment du changement ou de la liquidation du régime matrimonial (let. b), au droit d'enregistrement de 1 ‰ sur la valeur vénale des biens au moment du partage (art. 63 LDE). Ce droit de partage n'est applicable qu'une seule fois sur les biens faisant l'objet des opérations prévues aux articles 62 et 63 LDE, qu'il s'agisse d'un partage total ou de partages partiels, et à condition que tous les ayants droit participent à l'opération ou y soient représentés (art. 64 LDE). Dans les actes de partage autres que ceux précités, notamment les partages autre que le premier partage entre héritiers ainsi que ceux intervenus entre colégataires ou entre codonataires, il est perçu le droit de vente – soit 3 % (art. 33 et 34 LDE) – sur les soultes et retenues et le droit de partage de 1 ‰ sur le surplus de la valeur des biens (art. 66 al. 1 LDE).

Les échanges de biens immobiliers sis dans le canton de Genève sont quant à eux soumis au droit d'enregistrement de 1,5 %, calculé sur la valeur vénale de

chacun des immeubles échangés ainsi que sur la soulte ou sur la différence de valeur entre eux (art. 72 al. 1 et 2 LDE).

4. L'unique question qui divise les parties est de savoir si les opérations instrumentées par les actes notariés I et II équivalent à un partage au sens de l'article 66 LDE, comme le soutiennent les recourants, ou à un échange au sens de l'article 72 LDE, comme le qualifient et l'AFC et la CCRMI, aucun des cas de figure prévus par les articles 62 à 64 LDE n'étant en l'espèce réalisé.

5. La CCRMI a estimé que par partage, il fallait entendre uniquement l'acte qui mettait fin à une propriété commune, ce qui n'était pas le cas en l'espèce, de sorte que l'article 66 LDE n'était pas applicable.

a. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (ATF 114 I a, p. 28 ; ATF 117 I a p. 331). Toutefois, si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il faut alors rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous ses éléments à considérer, soit notamment du but de la règle, de son esprit, ainsi que les valeurs sur lesquelles elle repose. Le sens qu'elle prend dans son contexte est également important. En outre, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la constitution (ATF 119 I a p. 241 et p. 248).

Le Tribunal fédéral ne s'écarte du texte clair de la loi que s'il y a des motifs de penser que le texte ne représente pas le sens véritable de la règle (si les motifs peuvent résulter du contexte dans lequel la disposition en cause se trouve, les travaux préparatoires ou du but de la loi) ; il s'écarte aussi de l'interprétation littérale si elle aboutit à un résultat que le législateur ne peut pas avoir voulu ou à un résultat arbitraire ou encore à une violation du droit fédéral ou de la Constitution (B. KNAPP, Précis de droit administratif, 1991, n° 419 est la jurisprudence citée ; ATA Y. du 27 avril 1993 ; S. du 11 mai 1993).

Selon la jurisprudence, le juge ne peut s'écarter d'un texte clair que si des raisons sérieuses lui permettent de penser, sans doute possible, que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la norme (ATF 116 II 178 ; 115 I a 137 consid. 2 b ; 113 I a 14 consid. 3 c ; 112 I b 472 consid. 4 c ; 105 I b 62 consid. 5 b ; 103 I a 117 consid. 3) et conduit à des résultats que le législateur ne peut avoir voulu et qui heurtent le sentiment de la justice ou le principe de l'égalité de traitement (ATF 112 III 110 consid. 4 ; 109 I a 27 consid. 5 d et les arrêts cités).

De telles raisons peuvent découler des travaux préparatoires, du texte et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi (ATF 115 I a 137 consid. 2 b et les arrêts cités).

En dehors du cadre ainsi défini, les considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi (ATF 105 I b 62 consid. 5 b ; 117 II 525 consid. 1 c).

b. Le texte légal applicable ne contient aucune restriction relative à la forme de propriété collective à laquelle le partage – partiel ou complet – met fin.

c. Selon les travaux préparatoires relatifs à la LDE, « 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 l907 - CCS - RS 210) ou propriétaires en commun (art. 652 et 654 CCS) » (MGC 1965 II 905).

Il apparaît ainsi que pour le législateur, le partage peut intervenir aussi bien en cas de copropriété – soit lorsque plusieurs personnes ont chacune pour sa quote-part, la propriété d'une chose qui n'est pas matériellement divisée (art. 646 al. 1 CCS) – qu'en cas de propriété commune – soit lorsque plusieurs personnes formant une communauté en vertu de la loi ou d'un contrat sont propriétaires d'une chose, le droit de chacun s'étendant à la chose entière (art. 652 CCS). La jurisprudence du tribunal de céans ne dit pas autre chose, contrairement à ce que prétendent en tirer les intimées (arrêt du Tribunal administratif S. et S.-D. du 28 novembre 1990).

6. Il résulte des actes notariés I et II que les consorts X_____, copropriétaires par donation de huit parcelles sises à Genthod et Anières et par acquisition d'une parcelle sise à Genthod d'une part, et, d'autre part, propriétaires communs par donation d'une parcelle à Genève, se sont répartis entre eux les parts de copropriété et le bien commun de telle sorte que l'un d'entre eux dispose seul des biens immobiliers de Genthod, les deux autres demeurant seuls copropriétaires, respectivement propriétaires communs des immeubles d'Anières et de Genève.

Il y a donc bien un partage partiel de biens détenus en copropriété, respectivement propriété commune, exécution de la volonté des copropriétaires, respectivement des communistes, de mettre fin à la propriété collective qu'ils détenaient sur plusieurs immeubles, en les répartissant entre eux de telle manière que l'un d'entre eux est désormais propriétaire individuel d'une partie des biens en cause, les deux autres projetant d'achever ultérieurement le partage entre eux.

Le fait qu'il y ait eu cessions de créances et reprises de dettes hypothécaires réciproques - ce qui est usuel en matière de transferts immobiliers - ne permet pas de qualifier autrement que de partage les opérations susvisées.

C'est ainsi à tort que l'AFC les a qualifiées d'échange.

7. Au vu de ce qui précède, les recours seront admis. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de l'AFC. Ce changement de pratique est la conséquence logique de celle adoptée par chacun des pouvoirs de l'Etat de Genève qui facture dorénavant ses propres prestations. Il est également cohérent avec le principe de l'autonomie du Pouvoir judiciaire et la tenue de comptes distincts entre le pouvoir exécutif d'une part et le Pouvoir judiciaire d'autre part. Il est enfin conforme à la LPA, laquelle ne contient pas d'ancrage à l'exonération systématique de l'Etat de Genève de tout émolument de procédure (ATA/423/2005 du 14 juin 2005).

Une indemnité de procédure de CHF 3'000.- sera allouée aux recourants, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevables les recours interjetés le 29 juillet 2004 par Messieurs A_____, B_____ et C_____ X_____ contre les décisions de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 21 juin 2004 ;

préalablement :

ordonne la jonction des causes A/1600/2004 et A/1601/2004 sous le numéro A/1600/2004 ;

au fond :

admet les recours ;

annule les décisions de la commission de recours en matière d'impôts du 21 juin 2004 ;

annule les décisions sur réclamation de l'AFC des 2 avril 2002 et 2 avril 2003 ;

annule les bordereaux de taxation des 27 février 2002, 2 et 14 mai 2002 ;

renvoie le dossier à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants ;

met à la charge de l'AFC un émolument de CHF 2'000.- ;

alloue une indemnité de CHF 3'000.- à MM. A_____, B_____ et C_____ X_____, pris conjointement et solidairement à charge de l'Etat de Genève ;

communique le présent arrêt à Me Antoine Kohler, avocat des recourants, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, M. Thélin, Mme Junod, juges, MM. Torello et Bellanger, juges suppléants.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :