RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2173/2020 ICC JTAPI/451/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 10 mai 2021

dans la cause

A_____, représenté par Me Antoine BERTHOUD, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Feu B_____ est décédé le 28 janvier 2018, laissant pour seuls héritiers (légaux) son épouse et leurs trois enfants (ci-après : les héritiers).

2. Le 28 novembre 2018, A_____, notaire, a déposé auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une déclaration de succession de feu B_____. Il y était notamment fait état (sous la rubrique « Actif - Avance d'hoirie ») d'une libéralité de CHF 4'666'010.-, que ce dernier avait faite le 15 janvier 2018 en faveur de ses trois enfants, correspondant à la valeur de 400 parts qu'il détenait dans la société C_____ (ci-après : la société). Cette somme a été reportée à l'actif successoral pour CHF 0.-. Celui-ci s'élevait à CHF 2'122'343.- (net).

3. Par acte notarié du 13 février 2019, instrumenté par A_____, les héritiers ont procédé au partage dudit actif successoral. Ils n'y ont pas fait mention de cette libéralité de CHF 4'666'010.-.

4. Par bordereau de droit de succession du 13 février 2020, l'AFC-GE a fixé l'actif brut de cette succession à CHF 9'810'595.-, après y avoir intégré la somme de CHF 4'666'010.- au titre de « avances d'hoirie, donations et autres libéralités ».

5. Par bordereau de droits d'enregistrement du 5 mai 2020, concernant l'acte de partage du 13 mars 2019, l'AFC-GE a notamment taxé les héritiers sur une opération de « mutation - partage » portant sur un montant de CHF 7'238'302,50, lequel incluait la libéralité de CHF 4'666'010.-. A_____ était désigné comme débiteur des droits y relatifs (CHF 15'201,20).

6. Le 3 juin 2020, ce dernier a formé réclamation contre ce bordereau.

   Aucun droit de partage ne devait être prélevé sur cette « donation ». En effet, selon l'acte de mutation cadastrale et « cession à titre de partage » régularisé par ses soins le 13 mars 2019, ainsi que d'après la convention « rectificative » dudit acte conclue entre les héritiers, cette donation n'avait pas été rapportée à la succession. Par ailleurs, il n'était pas démontré qu'il s'agissait d'une avance d'hoirie. Tel n'était pas le cas, puisque les trois enfants avaient reçu « la même chose ».

7. Par décision du 19 juin 2020, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation.

   Dite donation de CHF 4'666'010.-, consentie par le défunt de son vivant en faveur de ses enfants, n'avait fait l'objet d'aucun enregistrement. Communiquée lors du dépôt de la déclaration de succession, il en avait été tenu compte pour la répartition des avoirs successoraux.

8. Par acte du 16 juillet 2020, sous la plume de son conseil, A_____ (ci-après : le recourant) a interjeté recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant, sous suite de frais et dépens, à ce que l'assiette du droit de partage de la succession de feu B_____ soit ramenée de CHF 7'238'302,50 à 2'572'292,50.

Lors de l'inventaire de la succession, établi dans les locaux de l'AFC-GE le 25 juin 2018, le montant de CHF 4'666'010.- avait été mentionné au titre d'avance d'hoirie, le défunt ayant en effet fait donation à ses enfants des titres qu'il détenait dans la société. Dans la déclaration du 28 novembre 2018, cette avance d'hoirie n'avait été indiquée que « pour mémoire ». L'avoir net successoral, de CHF 2'122'343.-, devait être reparti à raison d'une moitié en faveur du conjoint survivant, D_____, et d'un sixième en faveur de chacun des enfants. Par acte du 13 mars 2019, les héritiers avaient procédé au partage de la succession, attribuant à D_____ toute la fortune mobilière du défunt. Cette attribution ayant été considérée comme correspondant à ses droits, aucune soulte n'avait été prévue.

La donation litigieuse n'avait pas été soumise au rapport, puisque les héritiers ne l'avaient pas intégrée dans l'actif successoral faisant l'objet du partage. Il ressortait de cet acte qu'en acceptant que ses droits dans la succession correspondent à la seule fortune mobilière, D_____ avait clairement renoncé au rapport de cette donation. Dans la mesure où, d'accord entre tous les héritiers, l'actif successoral ne comportait pas cette donation, celle-ci n'avait pas été soumise au rapport et, par conséquent, ne pouvait pas faire l'objet des droits de partage.

Par ailleurs, selon l'art. 626 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), cette donation ne devait pas faire l'objet d'un rapport, étant précisé qu'elle ne correspondait pas à la notion de « frais d'établissement », celle-ci devant être exclue en l'occurrence en raison du fait qu'au moment de la donation, les enfants donataires étaient âgés de 58, 56 et 52 ans, qu'il fallait donc considérer qu'ils étaient déjà bien établis dans la vie et que la donation était intervenue quelques jours avant le décès du *de cujus*, dont la volonté « manifeste, comprise par tous les héritiers » consistait à ce que les actions de la société soient distraites de sa succession. Enfin, aucun élément ne permettait de retenir que ce dernier avait prévu une ordonnance de rapport. L'AFC-GE, qui supportait le fardeau de la preuve des éléments fondant sa créance fiscale, n'avait apporté aucun élément permettant de soutenir le contraire.

Le seul fait que la donation litigieuse n'avait pas fait l'objet d'une déclaration séparée ne pouvait avoir pour conséquence qu'elle devait être considérée comme reportable pour le calcul des droits sur le partage. En vertu de l'art. 27A de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30), elle était exonérée de droits. L'AFC-GE ne pouvait contourner ce principe clair par le prélèvement d'un autre impôt.

9. Dans sa réponse du 9 octobre 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

   L'art. 62 al. 1 let. a LDE visait à soumettre aux droits d'enregistrement l'ensemble des biens dépendant de la succession, à savoir tant ceux qui étaient effectivement compris dans l'actif successoral que ceux qui auraient dû y figurer, parce que soumis au rapport. En l'occurrence, sous l'angle de l'art. 626 al. 2 CC, la dotation litigieuse était propre à assurer ou à améliorer la situation des trois héritiers dans l'existence, si bien qu'elle était assujettie au rapport.

   Pour le surplus, le recourant ne démontrait pas que le *de cujus* avait eu la volonté de dispenser cette dotation de rapport, mais indiquait au contraire que c'était selon l'accord des héritiers qu'elle n'avait pas été comprise dans l'actif successoral.

10. Par réplique du 12 novembre 2020, sous la plume de son conseil, le recourant a persisté dans ses conclusions.

    Découlant de l'art. 8 LDE, le principe « général du formalisme des droits d'enregistrement » commandait de retenir que dans la mesure où aucun rapport n'avait été pris en compte pour le partage de la succession, l'assiette des droits ne pouvait être modifiée pour intégrer les donations que feu B_____ avait effectuées de son vivant.

    Les développements de l'AFC-GE relatifs à la portée de l'art. 626 al. 2 CC n'étaient par ailleurs pas convaincants. Il n'y avait en particulier aucune dotation en l'espèce. Au reste, s'agissant de la situation personnelle des enfants du *de cujus*, le raisonnement de l'AFC-GE était basé sur de pures spéculations.

11. Par duplique du 11 décembre 2020, l'AFC-GE a elle aussi persisté dans ses conclusions, relevant que le recourant n'avançait aucun argument nouveau et ne produisait aucune pièce nouvelle susceptibles d'influer sur le sort du litige.

EN DROIT

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 2 05 ; art. 179 al. 1 et 2 LDE).

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 13 mars 2019, dispose, en sa qualité de débiteur des droits d'enregistrement, de la qualité pour recourir (cf. art. 161 al. 1 let. a et 179 al. 1 LDE).

3. 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).

4. Aux termes de l'art. 62 al. 1 let. a LDE, sous réserve de l'exception mentionnée à l'art. 6 let. t LDE - non réalisée en l'espèce -, est soumis obligatoirement à l'enregistrement au droit de 1 ‰ et au minimum de CHF 10.- le partage entre héritiers de biens dépendant d'une succession, quelle que soit leur nature, y compris ceux qui sont soumis au rapport.

5. La loi fiscale lie en principe l'imposition des successions et donations 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 droit 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).

6. Selon l'art. 462 ch. 1 CC, le conjoint survivant a droit, en concours avec les descendants, à la moitié de la succession.

   Les libéralités entre vifs s'ajoutent aux biens existants, dans la mesure où elles sont sujettes à réduction (art. 475 CC). Sont notamment sujettes à réduction, comme les libéralités pour cause de mort, les donations que le disposant pouvait librement révoquer et celles qui sont exécutées dans les cinq années antérieures à son décès (art. 527 ch. 3 CC).

7. Les héritiers légaux sont tenus l'un envers l'autre au rapport de toutes les libéralités entre vifs reçues à titre d'avancement d'hoirie (art. 626 al. 1 CC).

   Sont assujettis au rapport, faute par le défunt d'avoir expressément disposé le contraire, les constitutions de dot, frais d'établissement, abandons de biens, remises de dettes et autres avantages semblables faits en faveur de descendants (art. 626 al. 2 CC).

L'énumération des libéralités mentionnées par cette disposition légale n'est pas exhaustive ; elle n'a qu'un caractère exemplatif. Le caractère commun de ces actes est la dotation, à savoir le fait que la libéralité est destinée à créer, assurer ou améliorer l'établissement du descendant dans l'existence. Le but recherché par le *de cujus* est déterminant, non l'emploi effectif qu'en fait le bénéficiaire (ATF 131 III 49 consid. 4.1.2 ; 124 III 102 consid. 4a ; 116 II 667 consid. 3 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_512/2019 du 28 octobre 2019 consid. 7.3 ; 5A_789/2016 du du 9 octobre 2018 consid. 5.2 ; 5A_338/2010 du 4 octobre 2010 consid. 9.1.1).

Ainsi, selon la jurisprudence, la cession d'une valeur patrimoniale est sujette à réduction ou rapport lorsque l'acte de disposition du *de cujus* a eu lieu totalement ou partiellement à titre gratuit, à savoir quand il n'y a pas eu de contre-prestation ou que celle-ci était de valeur sensiblement moindre, de sorte qu'il existe une disproportion entre les prestations (ATF 120 II 417 consid. 3a ; 116 II 667 consid. 3/b/aa ; 5A_789/2016 du du 9 octobre 2018 consid. 5.2 ; 5D_22/2015 du 17 mars 2015 consid. 3.1 ; 5A_338/2010 du 4 octobre 2010 consid. 8.1 et les références), soit, en d'autres termes, lorsque la fortune du futur *de cujus* a subi une diminution en raison de la libéralité, pour laquelle aucune compensation économiquement équivalente n'a été perçue. Ce sont les circonstances au moment de l'attribution qui déterminent si la libéralité doit être qualifiée de gratuite (ATF 120 II 417 consid. 3a; 84 II 338 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_789/2016 du 9 octobre 2018 consid. 5.2 ; 5D_22/2015 du 17 mars 2015 consid. 3.1 ; 5A_338/2010 du 4 octobre 2010 consid. 8.1 avec les références).

8. La décision des héritiers ou légataires de répartir leurs parts respectives d'une manière différente de celle découlant des dispositions légales ou testamentaires ne peut pas priver l'État des droits qui lui sont dus en vertu de ces dernières. Cela découle de la coexistence de dispositions de droit civil et de droit fiscal, qui ne poursuivent pas les mêmes finalités. Les premières accordent à chaque personne physique la liberté d'organiser ce qu'il advient de ses biens après son décès, tandis que les deuxièmes concernent le traitement fiscal en faveur de l'État des valeurs revenant aux bénéficiaires, selon des règles qui s'imposent à ces derniers et qui ne prennent plus en considération la volonté du *de cujus* (cf. ATA/1007/2019 du 11 juin 2019 consid. 10 ; ATA/857/2019 du 30 avril 2019 consid. 2e ; ATA/1310/2015 du 8 décembre 2015 consid. 6).

Les actes juridiques postérieurs à la naissance de la dette d'impôt n'entrent pas en considération pour le calcul de l'impôt. Par conséquent, le fisc n'est pas lié par les contrats passés entre les héritiers concernant le partage de la succession et le contribuable ne doit pas avoir la possibilité de modifier à son gré l'assiette de l'impôt en se livrant à des combinaisons dont le fisc pourrait pâtir. L'imposition doit se faire suivant la quote-part successorale de chaque héritier et non suivant la part qui lui est effectivement attribuée par la convention de partage (cf. ATA/857/2019 du 30 avril 2019 consid. 2e *cum* arrêt du Tribunal fédéral

2C_550/2019 du 28 février 2020 consid. 3.2 ; ATA/1310/2015 du 8 décembre 2015 consid. 6).

9. En matière fiscale, lorsqu'un fait déterminant pour la taxation reste incertain, les règles générales sur le fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, veulent qu'il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 6.3).

10. En l'espèce, il n'est pas contesté que la libéralité que le *de cujus* a faite le 15 janvier 2018 en faveur de ses trois enfants constitue, en soi, une donation, le recourant la désignant d'ailleurs lui-même ainsi. Au vu de la jurisprudence susmentionnée et dans la mesure où le recourant affirme que le *de cujus* n'avait prévu aucune « ordonnance de rapport », selon laquelle il aurait disposé expressément le contraire, cette donation doit être considérée comme rapportable, en vertu de l'art. 626 al. 2 CC, la volonté contraire des héritiers et/ou leur « compréhension » en ce sens de la volonté du *de cujus* n'étant pas déterminantes à cet égard. Il en résulte qu'elle fait partie des biens dépendant de la succession à partager (ce qui est du reste corroboré par le bordereau de droits de succession du 13 février 2020, qui en tient compte et qui, au vu du dossier, n'a pas été contesté) au sens de l'art. 62 al. 1 let. a LDE, de sorte qu'elle est soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement prévus par cette disposition légale. Le fait que l'acte de partage instrumenté par le recourant le 13 février 2019 ne la mentionne pas expressément, en raison du fait que D_____ y avait implicitement renoncé, en faveur de ses enfants, à son droit découlant de l'art. 462 ch. 1 CC (soit à la moitié de la succession comprenant cette libéralité) et que, de ce fait, sa part dans l'actif successoral s'est limitée à la seule fortune mobilière du défunt (autre que les titres de la société) n'y change rien, cette renonciation devant, en soi, être considéré comme un acte de partage visé par l'art. 62 al. 1 let. a LDE.

    Enfin, le fait que, selon l'art. 27A LDE, cette donation n'est pas soumise en tant que telle aux droits d'enregistrement n'est pas déterminant dans le cadre de l'application de l'art. 62 al. 1 let. a LDE, sinon cette disposition légale serait vidée de sa substance, dans la mesure où elle vise expressément les biens « soumis au rapport », ce que peuvent être notamment - comme en l'espèce - les donations (cf. art. 626 al. 2 CC).

    C'est donc à bon droit que l'autorité intimée a soumis la donation litigieuse de CHF 4'666'010 aux droits prévus par l'art. 62 al. 1 let. a LDE, dont la quotité n'est pas remise en cause.

11. Au vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, doit être rejeté.

12. Vu cette issue, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03).

    Ce dernier n'a pas droit à une indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA *a contrario*).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 16 juillet 2020 par A_____ contre la décision sur réclamation prise à son égard par l'administration fiscale cantonale le 19 juin 2020 ;

2. le rejette ;

3. met un émolument de CHF 700.- à la charge de A_____, lequel est couvert par son avance de frais du même montant ;

4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Yves JOLIAT, président, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Yves JOLIAT

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière