

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3913/2018-ICC

ATA/1835/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 17 décembre 2019

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Messieurs A _____ et B _____

représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
19 août 2019 (JTAPI/765/2019)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne les droits d'enregistrement.
- 2) Madame C_____, née en 1932, est mère de quatre enfants, à savoir Mesdames D_____, E_____ et F_____ et Monsieur A_____.

M. A_____ réside au Brésil, tandis que sa mère et ses sœurs sont domiciliées dans le canton de Vaud.

- 3) Par acte inscrit au registre foncier (ci-après : RC) le 4 décembre 2006, Mme C_____ a fait une donation à Mesdames E_____ et F_____ et à Monsieur A_____ aux termes de laquelle ils sont devenus propriétaires communs des lots 1 à 10 de propriété par étages (ci-après : PPE) de l'immeuble sis place du G_____ (ci-après : l'immeuble genevois).
- 4) a. Le 22 juin 2018, Madame C_____, d'une part, et ses quatre enfants, d'autre part, ont conclu par-devant un notaire vaudois un pacte successoral visant à régler la succession de la première nommée.

Cet acte prévoyait notamment les éléments suivants : Mme C_____ avait fait à chacun de ses enfants des donations en espèce et en immeubles, stipulées rapportables dans sa succession (ch. I.1). Mme D_____ et M. A_____ renonçaient à la succession de leur mère (ch. I.2), ce qui impliquait un règlement de comptes et divers transferts immobiliers (ch. I.3). Mme C_____ instituait ses deux autres enfants héritiers universels à parts égales entre eux, pour le solde de ses biens (ch. IV.4). Mmes E_____ et F_____ s'engageaient à céder à leur frère leurs parts de PPE dans l'immeuble genevois, sur la base d'une valeur totale du bien se montant à CHF 3'960'000.- (ch. III.1). M. A_____ accordait à ses sœurs sept lots dans une PPE sise à H_____, pour leur assurer des revenus en remplacement de ceux provenant de l'immeuble genevois (ch. III.2). La cession et la donation devaient intervenir avant le 28 septembre 2018 (ch. III.3). Mme C_____ se voyait en outre allouer une rente viagère à vie, personnelle et incessible (ch. V.1), destinée à contribuer aux charges d'un immeuble à H_____ (Vaud) ainsi qu'à ses dépenses courantes (ch. V.2) d'un montant mensuel de CHF 2'000.- (ch. V.3), dont le paiement interviendrait pour la première fois au mois d'octobre 2018 (ch. 4) et était réparti entre les quatre enfants (ch. V. 5).

b. Le même jour, les cinq précités ont également signé, par-devant le même notaire, un acte intitulé « règlement de compte », lequel était annexé au pacte successoral. Il en ressortait notamment que le solde des actifs nets à partager s'élevait à CHF 15'708'000.-, chacun des enfants devant ainsi recevoir une part

équivalente, à hauteur de CHF 3'927'000.-. L'acte reprenait également les différentes avances faites par Mme C_____ à ses enfants.

- 5) Par acte instrumenté le 25 septembre 2018 par Me B_____, notaire à Genève (ci-après : le notaire), les quatre enfants de Mme C_____ ont signé un acte de « cessions de droits immobiliers – renonciation au droit de préemption », lequel contenait une « conventions des parties ». Aux termes de l'art. 1 de ladite convention, Mmes E_____ et F_____ cédaient « en exécution des engagements pris dans le cadre du pacte successoral » à leur frère leurs droits dans l'immeuble genevois.
- 6) Par bordereau du 26 septembre 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié aux enfants de Mme C_____ et au notaire un bordereau de droits d'enregistrement d'un montant de CHF 649'488.-, cette somme se déterminant, comme suit :

Opérations	Valeur /Nombre.	Droits	Cent. add.	Total
Partage	3'960'000	3'960	4'356	8'316
Création de rentes	60'000	510	561	1'071
Donation 3 ^{ème} cat. (hors canton)	1'320'000	152'400	167'640	320'040
Donation 3 ^{ème} cat. (hors canton)	1'320'000	152'400	167'640	320'040
Autres actes et opérations	5	10	11	21
				649'488

- 7) Le 18 octobre 2018, le notaire et M. A_____ ont formé une réclamation à l'encontre de ce bordereau.

L'acte du 25 septembre 2018 ne consacrait aucune donation, mais constituait l'exécution du pacte successoral du 22 juin 2018. La cession des droits immobiliers était par ailleurs conclue en contrepartie de la renonciation par M. A_____ à tous ses droits dans la succession de sa mère. Puisque chacun des enfants devait recevoir une part équivalente dans la succession de leur mère, aucun d'eux ne s'était enrichi, ni appauvri. Enfin, le canton de Genève n'était pas compétent pour prélever un droit d'enregistrement sur la rente viagère convenue en faveur d'une bénéficiaire domiciliée dans le canton de Vaud et stipulée dans un acte conclu par-devant un notaire vaudois.

- 8) Par décision du 24 octobre 2018, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Le partage d'une succession n'était pas prévu dans la législation sur les droits d'enregistrement. Seule la nature réelle des opérations qui étaient annoncées était ainsi prise en compte pour la taxation. En l'absence de paiement, les sœurs

A_____ renonçaient à leurs droits sur l'immeuble. S'agissant de la rente viagère, en cas d'enregistrement facultatif, les droits devenaient exigibles à partir du moment où ils étaient prévus par la loi.

- 9) Par acte du 8 novembre 2018, le notaire et M. A_____ ont interjeté recours par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à l'annulation de la décision du 24 octobre 2018 et du bordereau du 26 septembre 2018, ainsi qu'à la restitution des droits déjà débités, le tout, sous suite de frais et dépens.

La perception d'un droit de partage n'était pas contestée. Cela étant, l'AFC-GE ne pouvait considérer que la totalité de l'immeuble avait été partagée et qu'une partie de celui-ci avait fait l'objet d'une donation. Elle avait, à tort, fait abstraction du fait que Mmes E_____ et F_____ avaient obtenu des revenus en remplacement de l'immeuble genevois et que leur frère avait renoncé à la succession de sa mère. Il n'y avait ainsi eu aucune donation imposable. Par ailleurs, la taxation de la rente viagère conduisait à une violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale.

- 10) Dans sa réponse du 14 février 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Dans l'acte du 25 septembre 2018, Mmes E_____ et F_____ avaient cédé à leur frère leurs parts dans l'immeuble, sans obtenir de contre-prestation. Cette opération devait être appréhendée comme une donation. Le fait que Mme C_____ ait déclaré vouloir compenser la remise des parts de ses deux filles à leur frère par le transfert d'une partie de ses propres biens immobiliers dans le canton de Vaud n'y changeait rien, puisqu'elle devait être considérée comme une tierce personne, non partie au susdit acte.

La rente viagère était soumise à enregistrement. Il n'existait aucune double imposition prohibée, s'agissant de l'enregistrement d'actes différents taxés selon les lois de deux cantons ne s'excluant pas l'une de l'autre.

- 11) Par réplique du 11 mars 2019, le notaire et M. A_____ ont maintenu leur recours.
- 12) Dans sa duplique du 2 avril 2019, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse.
- 13) Par jugement du 19 août 2019, le TAPI a admis le recours.

L'AFC-GE considérait comme une donation le fait pour Mmes E_____ et F_____ d'avoir cédé à leur frère leurs parts de PPE dans l'immeuble genevois. Toutefois, cet acte ne devait pas être apprécié isolément. Il découlait des engagements pris dans le cadre du pacte successoral. Or, celui-ci ne constituait pas un contrat de donation, mais un acte pour cause de mort dans lequel Mme

C_____ et ses quatre enfants avaient convenu de régler la succession de la première citée. Faute de donation, les deux montants de CHF 320'040.- figurant dans le bordereau litigieux étaient injustifiés. L'AFC-GE avait par ailleurs déjà prélevé un droit de partage sur la totalité de la valeur de l'immeuble genevois.

S'agissant de la rente viagère, le canton compétent pour prélever les droits de mutation en cas d'attribution de biens mobiliers par acte successoral était celui où se trouvait le domicile du disposant lorsque le pacte avait été conclu. En l'occurrence, le domicile de Mme C_____ était dans le canton de Vaud, de sorte que l'AFC-GE n'était pas compétente pour prélever des droits d'enregistrement sur la rente viagère. Il n'existait d'ailleurs aucun rattachement dans le canton de Genève, dès lors que toutes les parties étaient domiciliés soit au Brésil, soit dans le canton de Vaud.

Le dossier était renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle taxation et le remboursement des montants des droits d'enregistrement déjà versés par les recourants.

- 14) Par acte du 26 septembre 2019, l'AFC-GE a interjeté recours par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité en concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 24 octobre 2018.

Dès lors que l'immeuble genevois était détenu en propriété commune par Mmes E_____ et F_____ et leur frère, l'AFC-GE avait taxé le partage à hauteur de CHF 3'960'000.- (3 x CHF 1'320'000.-). Les sœurs A_____ cédant leurs parts à leur frère seul, la propriété commune avait pris fin. L'AFC-GE avait ensuite appréhendé la suite du partage en taxant les donations, eu égard au fait que les sœurs A_____ avaient donné leurs parts à leur frère, sans que n'aient été prévues ni contrepartie ni soulte.

Il devait être admis que l'acte du 25 septembre 2018 et le pacte successoral étaient deux actes distincts, qui devaient être appréhendés séparément, sauf à violer la loi. Si la volonté de Mme C_____ d'aboutir à une compensation envers ses deux filles n'était pas contestée, elle n'avait toutefois pas à être prise en compte et à impacter les droits d'enregistrements. Cette dernière n'était pas partie au second acte, ne détenait pas de parts du bien immobilier genevois et ne disposait d'aucun droit sur celui-ci. Le second acte présentait toutes les caractéristiques d'un acte entre vifs, et ce même s'il était fait référence au pacte successoral du 22 juin 2018. Compte tenu des indications figurant dans l'acte du 25 septembre 2018, il devait être retenu que deux donations avaient été effectuées. Deux des sœurs A_____ avaient effectué des donations en faveur de leur frère en lui cédant leurs parts d'un bien détenu jusqu'alors en commun, sans contrepartie. C'était donc de manière arbitraire et contraire au droit que le

TAPI avait considéré que ces transferts seraient intervenus dans le cadre d'un acte pour cause de mort, écartant ainsi la qualification de donation.

Dès lors que la constitution de la rente viagère faisait partie des opérations portées à la connaissance de l'AFC-GE lors de l'enregistrement de l'acte du 25 septembre 2018, elle avait été soumise aux droits d'enregistrement. Au demeurant, aucune preuve de l'éventuelle taxation de cette rente dans le canton de Vaud n'avait été apportée. Il n'y avait ainsi pas de double imposition proscrite par le droit fédéral dès lors qu'il s'agissait de l'enregistrement d'actes différents.

- 15) Dans leur réponse du 29 octobre 2019, le notaire et M. A_____ ont conclu au rejet du recours.

Il ressortait clairement de l'acte du 25 septembre 2019 qu'il avait été conclu en exécution du pacte successoral du 19 août 2018. Sans ce dernier, les sœurs A_____ n'auraient eu aucune raison de céder leurs parts de l'immeuble genevois à leur frère. La seule raison qui avait justifié la conclusion de deux actes différents à des dates différentes était le fait qu'il était indispensable de recourir aux services d'un notaire genevois pour un immeuble situé à Genève.

S'agissant de la donation, la volonté de donner, qui ne pouvait être présumée, ne ressortait pas du cas d'espèce compte tenu des relations conflictuelles entre les enfants de Mme C_____ et du fait que le pacte successoral mentionnait clairement que chaque enfant devait recevoir une part équivalente. L'appauvrissement du donateur, respectivement l'enrichissement du donataire, n'étaient pas non plus donnés. Mmes E_____ et F_____ ne s'étaient pas appauvries dès lors qu'elles restaient les uniques héritières de leur mère, compte tenu de la renonciation à la succession faite par leur frère et leur sœur. M. A_____ renonçait quant à lui à sa part dans la succession de sa mère.

S'agissant de la rente viagère, elle n'avait pas été constituée dans le cadre de l'acte notarié du 25 septembre 2018, mais dans le pacte successoral du 22 juin 2018.

- 16) Le 4 novembre 2019, les parties ont été informées que la cause était 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) a. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions de la recourante ou du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'elle ou il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/1400/2019 du 17 septembre 2019 consid. 2b). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si une recourante ou un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/355/2019 du 2 avril 2019 consid. 2b).
- b. Le litige porte sur les droits d'enregistrement en lien avec l'acte notarié du 25 septembre 2018 intitulé « cessions de droits immobiliers – renonciation au droit de préemption ».

L'objet du litige est circonscrit par la décision attaquée, soit le jugement du 19 août 2019, dans lequel le TAPI a considéré que la perception de deux montants de CHF 320'040.-, à titre de droits d'enregistrement pour donation, ainsi que la perception du montant de CHF 1'071.-, pour constitution d'une rente viagère, étaient injustifiés.

- 3) La recourante considère qu'à teneur de l'acte de « cessions de droits immobiliers – renonciation au droit de préemption » du 25 septembre 2018, Mmes E_____ et F_____ ont donné leurs parts de l'immeuble genevois à leur frère, sans obtenir une contrepartie, de sorte que ses opérations devaient être qualifiées de donations soumises aux droits d'enregistrement.
- 4) 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 (art. 1 al. 1 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 - LDE - D 3 30).

Les actes authentiques dressés dans le canton de Genève par les notaires (art. 3 let. a LDE) et toute disposition entre vifs par laquelle une personne physique ou morale cède, sans contrepartie correspondante, à une autre personne physique ou morale, tout ou partie de ses biens ou de ses droits, en propriété, en nue-propriété ou en usufruit, est, en tant que donation, soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement (art 3 let. h et 11 al. 1 LDE). Est également réputé

donation, tout abandon de biens, de droits ou d'autres avantages semblables, ainsi que toute remise de dette, concédés à titre gratuit (art. 11 al. 2 LDE). La différence de valeur constatée dans un acte à titre onéreux entre les prestations des parties, est présumée donation, sauf preuve contraire (art. 11 al. 3 LDE).

Les droits sur les donations entre vifs sont perçus sur la valeur des biens donnés, sous déduction de celle des dettes non prescrites du donateur, mises à la charge du donataire par l'acte de donation et dûment justifiées, mais sans aucune distraction pour les charges et sans tenir compte des conditions de la donation (art. 18 al. 1 LDE).

- 5) La donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contreprestation correspondante (art. 239 al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220). La donation est un contrat unilatéral – car une seule des parties s'oblige – et un acte bilatéral, car la concordance des volontés est exigée (art. 1 et 239 CO). La concordance des volontés des parties s'exprime par la volonté des parties – du donateur et du donataire – de conclure un contrat selon lequel le donateur consent à faire une attribution à titre gratuit que le donataire est prêt à accepter. Le donateur et le donataire doivent être conscients des éléments du contrat, qui sont objectivement et subjectivement essentiels pour l'un d'eux ou pour les deux. Sans cette concordance des volontés, la donation n'est pas valable (Margareta BADDELEY in Luc THÉVENOZ/Franz WERRO, Code des obligations I, Commentaire romand, 2012, p. 1605 n. 5 à 7 ad art. 239 CO).

La donation se caractérise par un élément subjectif, la volonté du donateur de donner sans contre-prestation correspondante, et par deux critères objectifs, la diminution du patrimoine du donateur et l'enrichissement du donataire (Margareta BADDELEY, op. cit., p. 1609 n. 26 ad art. 239).

La volonté de donner doit se manifester par l'appauvrissement du donateur lequel est la contrepartie de l'enrichissement du donataire (arrêts du Tribunal fédéral 2C_961/2010 du 30 janvier 2012 consid. 5.2 ; 4A_201/2009 du 24 juin 2009 ; Margareta BADDELEY, op. cit., n. 37 ad art. 239).

- 6) a. Selon le Tribunal fédéral, lorsque le droit fiscal renvoie à des notions de droit civil, la question est de savoir si le sens donné en droit civil est aussi déterminant en droit fiscal ou si le droit fiscal doit préférer une interprétation autonome qui se fonde uniquement sur la réalité économique. La doctrine admet en règle générale que l'on peut s'écarter des définitions de droit civil lorsque des motifs fondés justifient une interprétation autonome (arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 60). Il faut à chaque fois interpréter la norme fiscale afin de voir si elle entend ou non reprendre la notion correspondante de droit civil. Si,

après interprétation de la norme au moyen des méthodes reconnues, on arrive à la conclusion que le droit fiscal renvoie indiscutablement à des institutions créées par le droit civil, le sens de droit civil est alors aussi déterminant en droit fiscal (Xavier OBERSON, op. cit., p. 60). En principe, la loi fiscale lie 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 (Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, Neuchâtel 1998, p. 522).

b. Selon la pratique constante du Tribunal fédéral, on se trouve en présence d'une donation au sens du droit fiscal lorsqu'une prestation est effectuée gratuitement entre vifs avec l'intention de faire une libéralité (« animus donandi »). Il y a intention de donner lorsqu'un transfert patrimonial est effectué sans la volonté d'obtenir une contre-prestation (arrêt du Tribunal fédéral 2A/303/1994 du 23 décembre 1996 consid. 3c et les références citées). La mise à disposition de patrimoine, le caractère gratuit et la volonté de donner sont communes au droit civil et au droit fiscal ; l'aspect subjectif de la volonté de donner signifie que l'attribuant doit avoir conscience et volonté d'effectuer une prestation patrimoniale et du caractère gratuit de celle-ci (ATF 118 Ia 497 consid. 2aa). Les motifs pour lesquels les dons sont effectués (reconnaissance, générosité, devoir moral, etc.) n'exercent aucune influence sur l'assujettissement. La notion de donation peut être plus large en droit fiscal qu'en droit civil (ATF 118 Ia 497 consid. 2cc ; ATA/458/2018 du 8 mai 2018 consid. 6c).

En l'absence de l'« animus donandi » l'acte n'est pas une donation (Margareta BADDELEY, op. cit., n. 30 ad art. 239).

- 7) Pour déterminer le contenu d'un contrat, le juge doit rechercher, tout d'abord, la réelle et commune intention des parties selon l'interprétation dite subjective (art. 18 al. 1 CO) fondée notamment sur des éléments postérieurs au moment où le contrat a été conclu (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1; 132 III 626 consid. 3.1; 129 III 675 consid. 2.3).

S'il ne parvient pas à déterminer cette volonté réelle, le juge recherchera, en application du principe de la confiance, quel sens les parties pouvaient et devaient donner, selon les règles de la bonne foi, à leur manifestation de volonté réciproque (ATF 127 III 444 consid. 1b). Sont déterminantes les circonstances qui ont précédé ou accompagné la conclusion du contrat (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1; 131 III 606 consid. 4.1) à l'exclusion des événements postérieurs (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1).

Même si la teneur d'une clause contractuelle paraît limpide à première vue, il peut résulter d'autres clauses du contrat, du but poursuivi par les parties ou d'autres circonstances que le texte de ladite clause ne restitue pas exactement le sens de l'accord conclu (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1; 131 III 606 consid. 4.2; 130

III 417 consid. 3.2). Il n'y a cependant pas lieu de s'écarter du sens littéral du texte adopté par les cocontractants lorsqu'il n'existe aucune raison sérieuse de penser qu'il ne correspond pas à leur volonté (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1; 130 III 417 consid. 3.2; 129 III 118 consid. 2.5; 128 III 265 consid. 3a).

- 8) En l'espèce, l'acte litigieux du 25 septembre 2018 expose, à titre préliminaire, l'existence d'un pacte successoral conclu le 22 juin 2018 entre Mme C_____ et ses quatre enfants ainsi que les différentes modalités qui en découlent, soit notamment le fait que Mmes E_____ et F_____ se sont engagées à céder à leur frère leurs parts des lots PPE de l'immeuble genevois et que, compte tenu du règlement de comptes et du transfert immobilier susmentionné, pour autant qu'il se réalise, M. A_____ a quant à lui renoncé à tous ses droits dans la succession de sa mère.

L'art. 1 de la convention des parties contenu dans l'acte précité, intitulé « déclaration de volonté – objet de la cession », prévoit qu' « en exécution des engagements pris dans le cadre du pacte successoral instrumenté par Me I_____, notaire à Lausanne, le 22 juin 2018, sus décrit, Mesdames E_____ et F_____ déclarent par les présentes céder à leur frère, Monsieur A_____, qui accepte : tous les droits qu'elles détiennent dans les lots PPE [de l'immeuble genevois] ».

À la lecture de l'acte litigieux, il ne fait aucun doute que la cession par Mmes E_____ et F_____ à leur frère de leurs lots PPE de l'immeuble genevois a uniquement été consentie dans le cadre des différentes opérations visant le partage de la future succession de leur mère. L'absence de contrepartie correspondante fait en particulier défaut, dès lors qu'il apparaît que la cession précitée sera compensée par la renonciation de M. A_____ à tous droits dans la succession de sa mère. Par ailleurs, rien n'indique que Mmes E_____ et F_____ aient eu la volonté de donner. Il ne ressort en particulier pas de l'acte litigieux que la cession aurait été effectuée sans contrepartie ou à titre gratuit.

En l'absence de volonté de donner, il n'existe pas de donation ni d'acte soumis à l'enregistrement. Le fait que Mme C_____ ne soit pas partie à l'acte litigieux du 25 septembre 2018 est en particulier sans incidence sur le présent litige.

Il résulte de ce qui précède que les premiers juges ont retenu à juste titre que, faute de donation, la perception des deux montants de CHF 320'040.- figurant dans le bordereau du 26 septembre 2018 était injustifiée.

- 9) La recourante considère également qu'elle aurait taxé à juste titre la constitution de la rente viagère mensuelle de CHF 2'000.- en faveur de Mme C_____, de sorte que la taxation du 26 septembre 2018 devrait également être confirmée sur ce point.

- 10) Selon l'art. 95 al. 1 LDE, les constitutions de rentes temporaires, viagères différées ou perpétuelles et de pensions créées à titre onéreux, sont soumises au droit de 0,85% du capital aliéné, que la rente ou pension soit ou non garantie par une inscription de gage immobilier.

Lorsque, dans le cadre d'un partage, l'un des copartageants est désintéressé de ses droits au moyen d'une rente viagère ou d'une autre prestation périodique, le droit de constitution de rente est dû, en sus du droit de partage, sur le capital abandonné en contrepartie de la rente, sans préjudice du droit de donation, si cet abandon constitue une donation indirecte (art. 65 LDE).

- 11) La loi ne contient pas de définition de la rente viagère. Elle peut se définir comme un contrat par lequel une personne s'oblige à faire à une autre des prestations fixes, à intervalles réguliers, jusqu'au décès du créancier ou d'une autre personne (Michel JACCARD/Erol BARUH in Luc THÉVENOZ/Franz WERRO, Code des obligations I, Commentaire romand, 2012, 2^{ème} éd., n. 1 ad art. 516).

L'art. 517 CO précise en revanche que le contrat de rente viagère n'est valable que s'il a été fait en la forme écrite. Cette disposition ne s'applique toutefois que si la rente viagère a un fondement contractuel, à l'exclusion de rentes viagères découlant de la loi, d'un jugement ou d'un acte de disposition pour cause de mort. Pour distinguer entre disposition pour cause de mort et actes entre vifs, la jurisprudence examine si l'engagement pris par le débirentier était destiné à grever son patrimoine ou celui de sa succession. Il y a actes entre vifs si le droit à la rente a pris naissance alors que le débirentier était encore en vie (Michel JACCARD/Erol BARUH, op. cit., n. 1 ad art. 516).

La forme écrite exige en particulier la signature de toutes les parties obligées (Michel JACCARD/Erol BARUH, op. cit., n. 3 ad art. 516).

- 12) En l'occurrence, à teneur des pièces au dossier, il apparaît que la rente viagère en faveur de Mme C_____ a été constituée dans le cadre du pacte successoral du 22 juin 2018. Celui-ci établit d'ailleurs les différentes conditions relatives à celle-ci (terme de versement, montant, but de la rente, etc.). Quand bien même l'acte du 25 septembre 2018 mentionne, dans son « exposé à titre préliminaire », l'existence de cette rente, il ne peut être retenu que cet acte a véritablement créé ladite rente.

Par ailleurs, dès lors que ladite rente a pris naissance alors que la débirentière, soit Mme C_____, était encore en vie, elle tire son fondement d'actes entre vifs. Or, comme susmentionné, la constitution d'une telle rente est alors soumise à la forme écrite et, partant, à la signature de toutes les parties obligées. En l'occurrence, si le pacte successoral du 22 juin 2018 est effectivement signé par tous les obligés, tel n'est pas le cas de l'acte du

25 septembre 2018, auquel Mme C_____ n'est pas partie. Dans ces conditions, le contrat de rente viagère ne peut avoir été valablement constitué par l'acte litigieux sur lequel se fonde la recourante pour procéder à la taxation de droit d'enregistrement.

Nonobstant, comme le relève le TAPI, la chambre de céans ne discerne pas sur quel rattachement la recourante pourrait se fonder pour taxer la rente précitée dans le canton de Genève. En particulier, aucune des parties concernées ne réside dans ce canton.

L'argument de la recourante selon lequel le seul fait de déposer l'acte du 25 septembre 2018 constituait une manifestation de la volonté de voir les opérations y figurant enregistrées ne convainc pas. La mention de la constitution de la rente viagère, dans le cadre de l'exposé préliminaire, apparaît bien plutôt comme une volonté de décrire les différentes opérations ayant conduit à la cession de l'immeuble genevois.

Dès lors, c'est à bon droit que le TAPI a considéré que la recourante avait taxé à tort la rente viagère pour un montant de CHF 1'071.-.

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

- 13) Bien que l'autorité recourante succombe, aucun émolument ne sera mis à sa charge, dès lors qu'elle défendait ses propres décisions (art. 87 al. 1, 2^{ème} phr., LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève, sera allouée aux intimés, pris solidairement, qui y ont conclu et ont eu recours aux services d'un avocat (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 septembre 2019 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 août 2019 ;

au fond :

le rejette ;

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

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à Messieurs A_____ et B_____, pris solidairement, à la charge de l'État de Genève (administration fiscale cantonale) ;

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, à Me Antoine Berthoud, avocat de Messieurs A_____ et B_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Thélin, Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :