

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1622/2008-FIN

ATA/414/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 26 août 2008

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Monsieur C_____

EN FAIT

1. Madame G_____ et Monsieur G_____ (ci-après : les époux G_____) étaient copropriétaires, pour moitié chacun, de la parcelle de 968 m², n° _____ de la commune de Thônex, à l'adresse 109, chemin Y_____, sur laquelle est édiflée une habitation de 68 m² et deux dépendances de 16 et 17 m².
2. Les 24 et 25 avril 2006, par acte authentique intitulé "donation immobilière", passé par-devant Me C_____, notaire, les époux G_____ ont déclaré faire donation dudit immeuble à leur fils, Monsieur E_____. Cette donation était faite par avance d'hoirie et moyennant l'exécution des charges suivantes :
 - a) reprise de la dette hypothécaire garantie par cédule hypothécaire au porteur de CHF 330'000.-, d'une valeur actuelle de CHF 310'000.-.
 - b) versement en capital de CHF 250'000.-.

La valeur vénale du bâtiment était fixée, compte tenu de l'état du bâtiment, à CHF 720'000.-.

3. Le 26 avril 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié un avis de taxation au notaire pour un total de CHF 7'508.40 correspondant aux droits à percevoir sur une vente immobilière de CHF 250'000.- et se décomposant en CHF 7'500.- concernant la "vente immobilière" et CHF 8.40 s'agissant des "autres actes et opérations".
4. Le 16 mai 2006, le notaire a élevé réclamation contre l'avis de taxation auprès de l'AFC. L'opération était une donation et non une vente. Les parties avaient l'intention de faire et d'accepter une donation ; l'animus donandi ne pouvait être contesté. Dès lors, il n'y avait pas lieu de dissocier l'opération. Les donateurs avaient imposé une charge au donataire qui, économiquement, équivalait à une réserve d'usufruit. Compte tenu du fait que le fils et sa famille habitaient la maison donnée et envisageaient d'y faire des travaux, les parents n'avaient pas voulu conserver un usufruit et avaient préféré le paiement d'un montant en capital équivalant approximativement à un usufruit capitalisé.

L'enrichissement du donataire dépassait largement les 20% de la valeur vénale de l'immeuble donné, proportion qui était, selon la pratique et la jurisprudence, le minimum pour qu'une donation ne soit pas requalifiée en vente.

En conséquence, la donation devait être exemptée de tous droits selon les principes des articles 18 alinéa 1 et 27A alinéa 1b de la loi sur les droits

d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30), seul le montant de CHF 8.40 n'était pas contesté.

5. Par décision du 18 mai 2006, l'AFC a rejeté la réclamation.

Dans la mesure où le versement d'un montant de CHF 250'000.- avait été imposé au donataire, l'opération avait été réalisée pour partie à titre onéreux. Il s'agissait d'une donation mixte. Il ne s'agissait pas d'une charge, sans rapport direct avec la valeur des biens donnés mais d'une contre-prestation du donataire en faveur des donateurs. Cette contrepartie devait être taxée en application de l'article 33 LDE.

6. Le 29 mai 2006, le notaire a recouru contre la décision sur réclamation auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci après : la CCRMI) en concluant à son annulation.

Il a repris les arguments déjà développés dans sa réclamation en précisant que, contrairement au droit vaudois qui prévoyait une disposition spéciale concernant le droit de mutation en cas de donations mixtes, le droit genevois ne contenait aucune disposition analogue. Au contraire, l'article 18 alinéa 1 LDE prévoyait que les droits sur les donations étaient perçus sans aucune distraction pour les charges et sans tenir compte des conditions de la donation.

La charge querellée avait été choisie afin d'éviter un litige dans le cadre du rapport ultérieur de la donation, le donataire ayant un frère et une sœur.

7. Le 22 juin 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours. La prétendue "charge" imposée au fils n'était pas une simple obligation accessoire au contrat, mais constituait une véritable contrepartie à la donation. L'élément onéreux était dès lors non négligeable dans ce transfert de propriété compte tenu également de la reprise de dette. S'agissant d'une donation mixte, la part transférée à titre onéreux devait être soumise aux droits d'enregistrement en application de l'article 33 alinéa 2 LDE.

8. Le 31 mars 2008, la CCRMI a admis le recours. Le dossier devait être renvoyé à l'AFC pour nouvelle taxation au sens des considérants.

La LDE prévoyait que les donations en faveur des parents en ligne directe étaient exemptes de tous droits. En revanche, étaient soumis au droit de 3% tous les actes translatifs à titre onéreux de la propriété sauf exceptions prévues. Le Tribunal administratif avait déjà admis la pratique de l'AFC selon laquelle il y avait donation lorsque la reprise de dette ne dépassait pas le 80% de la valeur des biens cédés et donation mixte dès qu'elle excédait ce taux. La reprise par le fils de la dette hypothécaire et son versement en mains des parents représentaient respectivement le 43,06% et le 34,72% de la valeur du bien immobilier cédé, soit au total 77,78% de celle-ci. L'enrichissement du donataire correspondait à 22,22%

du montant total de la transaction. Partant, la donation était exempte de tous droits d'enregistrement excepté les CHF 8.40 admis. Par ailleurs, l'AFC n'avait annoncé ni allégué de changement de pratique en la matière.

9. Le 8 mai 2008, l'AFC a recouru contre la décision de la CCRMI, reçue le 9 avril 2008, en concluant à son annulation.

La décision était arbitraire car elle appliquait de manière erronée la règle des 80% confirmée par le Tribunal administratif. En effet, cette règle était appliquée non seulement pour la reprise de dette opérée par le donataire mais également pour le capital versé. Or, le prix payé en sus de la reprise de dette était un élément onéreux distinct, auquel il n'y avait pas lieu d'appliquer la règle des 80%. Cette interprétation allait à l'encontre de la doctrine et de la jurisprudence qui considéraient que le transfert d'un bien immobilier avec paiement partiel en espèces ou par le biais d'une obligation contractée par l'attributaire à l'égard de l'aliénateur représentait une donation mixte.

10. En réponse, le 27 mai 2008, le notaire a persisté dans l'argumentation reprise par la CCRMI en concluant au rejet du recours.
11. Le 18 juin 2008, la CCRMI a persisté dans les termes de sa décision en concluant au rejet du recours.
12. Suite à quoi, l'affaire a été gardée à juger.

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. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Selon l'article 161 alinéa 1 lettre a LDE, les notaires sont débiteurs directs des actes et opérations qui relèvent de leur ministère et qui sont soumis obligatoirement ou facultativement à l'enregistrement.
- En tant que destinataire direct de la décision, le notaire a donc la qualité pour recourir au sens de l'article 60 LPA.
3. La question litigieuse et celle de savoir si le transfert de la propriété immobilière opérée constitue une donation avec charge, non soumise à des droits d'enregistrement comme le soutient l'intimé ou s'il s'agit d'une donation mixte dont une partie est faite à titre onéreux et soumise aux droits d'enregistrement.

4. Aux termes de la convention, les parents se sont obligés à céder à titre gratuit la propriété de l'immeuble à leur fils, à charge pour lui de reprendre la dette hypothécaire de CHF 310'000.- grevant ledit immeuble et de leur verser un capital de CHF 250'000.- en espèces.
5. a. Dans le système de la LDE, 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 une des autres, chacune d'elles, selon sa nature, est soumise au droit fixé par la loi (art. 8 al. 2 LDE).
- b. Au sens de la LDE, est réputée donation 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 (art. 11 al. 1 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).
- c. Sont exemptes de tout droit d'enregistrement les donations faites par le donateur à ses parents en ligne directe (art. 27A al. 1 let. b LDE).

Les cessions et reprises de biens immobiliers qui ne constituent pas une donation, un échange ou un partage, sont soumises au droit prévu pour les actes translatifs à titre onéreux de la propriété immobilière (art. 33 al. 2 LDE).

6. a. 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 (J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse*, Neuchâtel 1998, p. 522). Lorsque la norme opère clairement son rattachement au droit civil, elle doit être appréciée dans le contexte du droit civil et les concepts du droit civil être pris dans leur acception civile (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3^e éd., Bâle 2007, p. 52 ; W. RYSER, B. ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^e éd., Berne 2002, p. 78).
- b. En droit civil, la donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contre-prestation 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). Cette définition est reprise par la LDE.
- c. Lors d'une donation, l'enrichissement de l'attributaire résulte du fait que celui-ci n'a pas fourni de contre-prestation. Un acte peut n'être que partiellement gratuit. La libéralité partiellement gratuite typique est la donation mixte (J.-

M. RIVIER, L'impôt sur les successions et les donations: ses caractéristiques, sa nature et son champ d'application, in: StR 1996 149 p. 154). Est réputée donation mixte un contrat onéreux comportant une contre-prestation de valeur inférieure à celle de la prestation, les contractants le sachant et le voulant, en sorte que l'un fait un don à l'autre pour la différence. Elle requiert l'intention de donner, l'*animus donandi* manifestée au moment de la conclusion du contrat (P. ENGEL, Contrats de droit suisse, 2^e éd, Berne 2000, p. 123).

Il découle de ce qui précède que la donation mixte se distingue de la donation avec charge. Cette dernière est une obligation que le donateur impose au donataire, à savoir effectuer une prestation déterminée sans conférer une créance à l'intéressé c'est ce qui la distingue de la dette qui confère au créancier un droit au paiement. La charge doit avoir un caractère accessoire par rapport à la libéralité. La distinction entre charge et obligation de contre-prestation est parfois malaisée (P. ENGEL, op. cit., p. 124-125 ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, p. 525).

Ainsi que l'a jugé le Tribunal fédéral, dans le cas de la constitution d'une rente en faveur du donateur d'un bien immobilier, le rapport de droit perd une partie de sa gratuité. Les biens transférés n'étaient pas grevés d'une charge en faveur d'un tiers qui aurait été reprise accessoirement par le donataire, mais la rente promise au père a été constituée à l'occasion de la donation. Le Tribunal fédéral distingue ainsi la reprise d'une dette hypothécaire et la constitution d'une rente, considérée comme contre-prestation du donataire (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.221/2004 du 30 juin 2005 consid. 6.4).

En l'espèce, le donataire reprend non seulement à sa charge la dette hypothécaire de CHF 310'000.- mais s'engage à payer CHF 250'000.- aux donateurs. Or, ce dernier montant correspond à une contre-prestation et non à une charge selon les définitions développées ci-dessus. De ce fait, cette clause confère indubitablement un caractère onéreux à une partie de l'acte.

8. Reste à examiner si la pratique de l'AFC jugée conforme à la loi par le Tribunal administratif qui consiste à définir comme donation les actes translatifs de biens immobiliers dans lesquels la reprise d'une dette hypothécaire ne représentait pas plus du 80% de la valeur du bien (ATA/331/2001 du 15 mai 2001) trouve application en l'espèce.

Comme vu plus haut, une dette hypothécaire reprise par le donataire peut être assimilée du point de vue fiscal à une donation avec charge. En l'espèce, l'AFC a fait correctement application de sa pratique, qui est conforme à la lettre de l'article 11 LDE, en ne tenant pas compte de la charge hypothécaire.

En revanche, s'agissant d'une contre-prestation du donataire, telle qu'une obligation de paiement en espèces au donateur, la pratique ne trouve pas

application dans la mesure où l'assimilation avec une charge n'est pas possible vu l'absence de caractère accessoire.

Aussi, c'est à juste titre que l'AFC a soumis au droit d'enregistrement la partie onéreuse de l'acte, soit celle correspondant au versement du fils en mains de ses parents et limité l'exonération des droits à la donation.

9. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et la décision de la CCRMI annulée.

Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'intimé qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 mai 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 31 mars 2008 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale du 18 mai 2006 ;

met à la charge de l'intimé un émoulement de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à Monsieur C_____.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, M. Dumartheray, juges,
M. Torello, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :