

# **GE\_GERICHTE ATA/414/2008 vom 26. August 2008**

GE Cour de justice, 2008-08-26, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_414\\_2008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_414_2008)

FR: GE\_GERICHTE ATA/414/2008 du 26 août 2008

IT: GE\_GERICHTE ATA/414/2008 del 26 agosto 2008

## **Regeste**

Résumé: Droits d'enregistrement perçus sur une donation mixte. L'obligation de paiement d'un capital en espèces constitue une contre-prestation, ne peut être assimilé à une charge et confère un caractère onéreux à une partie de l'acte et doit être soumise aux droits d'enregistrement. De ce fait, l'exonération de tout droit d'enregistrement pour les donations faites par le donateur à ses parents en ligne directe ne concerne que la partie donation de l'acte.

## **Erwägungen**

### **E. 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).

### **E. 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.

### **E. 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.

- 5/8 - A/1622/2008

### **E. 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.

### **E. 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).

## **E. 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*, 3e éd., Bâle 2007, p. 52 ; W. RYSER, B. ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse*, 4e 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.-

- 6/8 - A/1622/2008 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*, 2e 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.

#### **E. 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

- 7/8 - A/1622/2008 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.

#### **E. 9**

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

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

\* \* \* \* \*

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.