

GE_GERICHTE A/2408/2004 vom 22. März 2005

GE Cour de justice, 2005-03-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2408_2004

FR: GE_GERICHTE A/2408/2004 du 22 mars 2005

IT: GE_GERICHTE A/2408/2004 del 22 marzo 2005

Regeste

IMPOT; DROIT D'ENREGISTREMENT; USUFRUIT; DONATION; LACUNE; QUALITE POUR AGIR | Le notaire a qualité pour recourir contre la taxation des droits d'enregistrement d'une donation qu'il a administrée, s'il est destinataire direct du bordereau objet du recours. Taxation d'une donation d'actions mobilières d'une SI, comportant deux réserves d'usufruit, l'une en faveur du donateur et l'autre en faveur du conjoint du donateur. La réserve d'usufruit faite au profit du donateur ne compte pas dans le calcul des droits, conformément à l'article 18 alinéa 5 LDE. En revanche, la réserve faite au profit du conjoint doit être prise en compte dans ce calcul, conformément à l'article 26 LDE. | LDE.18 al.5; LDE.26

Erwägungen

E. 18

Le notaire a répondu au recours le 27 janvier 2005 et conclu à la confirmation de la décision attaquée. L'interprétation que faisait l'AFC de l'article 18 alinéa 5 LDE était contraire à la lettre de la loi. Elle ne résistait pas non plus à une interprétation systématique ou téléologique du texte légal. Cet article devait être placé dans son contexte : celui des charges que la loi considérait comme déductibles pour le calcul des droits. Certes, n'était pas déductible, à teneur de cette disposition, la réserve d'usufruit faite en faveur du donateur. Il était logique, en revanche, que la réserve d'usufruit accordée au conjoint soit prise en compte ; elle faisait l'objet d'une inscription distincte au registre foncier et développait immédiatement ses effets vis-à-vis des tiers. Ainsi, une cession de rang par le premier usufruitier à une banque accordant, par hypothèse, un prêt hypothécaire au nu-propriétaire nécessiterait l'accord du conjoint usufruitier. Il en allait de même en cas de vente des actions à un tiers. Par ailleurs, le caractère hypothétique du droit concédé, au motif que les conjoints pourraient décéder avant les donatrices, ne pouvait justifier la décision litigieuse, car la pleine propriété des actions n'était, elle aussi, qu'une expectative ; si les donataires mourraient avant les donatrices, ils ne pourraient jamais faire usage de leurs droits. EN DROIT 1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A et suivants 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. 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. Les conventions litigieuses comportent chacune une donation de la nue-propriété des actions de la S.I. avenue de la Grenade, n° 10, une réserve d'usufruit en faveur des donatrices sur lesdites actions et une seconde réserve d'usufruit au profit des conjoints des

donatrices, devant prendre effet au décès de ces dernières. 4. Selon l'article 18 alinéa 5 LDE, il n'est pas tenu compte, dans le calcul des droits, de la réserve d'usufruit faite en faveur du donateur. En application de cette disposition, l'usufruit que se sont réservées les donatrices dans l'acte de donation doit donc être écarté de ce calcul. Les écritures des parties concordent sur ce point. Il n'y a donc pas lieu d'y revenir. 5. De même, les parties sont d'accord sur la valeur des actions dont la nue-propriété a été transférée. L'estimation de la valeur des actions de sociétés anonymes immobilières est effectuée en prenant comme base la valeur vénale des biens immobiliers et autres actifs de ces sociétés, sous déduction du passif dont il est justifié (art. 15 al. 4 LDE). En l'espèce, cette valeur a été fixée dans l'acte de donation à CHF 713'586.- pour la donation F_____ et à CHF 658'695.- pour la donation R_____, soit à CHF 356'793.- et à CHF 329'347,50 pour chacun des donataires. 6. Enfin, n'est pas davantage contesté le fait que la réserve d'usufruit accordée aux conjoints n'a fait l'objet d'aucune taxation à ce jour. 7. Ne demeurent dès lors litigieuses que les conséquences juridiques qu'il faut tirer de la donation d'usufruit faite en faveur des conjoints des donatrices, du point de vue du calcul des droits d'enregistrement dus au titre de la donation, en nue-propriété, des actions mobilières. 8. a. La réserve d'usufruit faite en faveur de tiers est prise en compte dans le calcul des droits par l'article 26 alinéa 2 LDE, qui dispose que lorsqu'une donation a pour objet la nue-propriété de biens grevés d'usufruit « au profit d'un tiers », le droit est perçu sur la valeur de la pleine propriété, diminuée de la valeur de l'usufruit. b. Selon l'article 26 alinéa 1 LDE, la valeur de l'usufruit se détermine, pour la perception des droits, comme suit : - Si l'usufruitier est âgé de 50 à 59 ans révolus, sur le tiers de la valeur des biens grevés d'usufruit (art. 26 al. 1 let. c LDE). - Si l'usufruitier est âgé de 60 à 69 ans, sur le quart de cette même valeur (art. 26 al. 1 let. c LDE). 9. Pour l'AFC, les conjoints ne sont pas des « tiers » au sens de l'article 26 alinéa 1 LDE. Leur situation devrait être assimilée à celle du donateur par une extension du champ d'application de l'article 18 alinéa 5 LDE. Ainsi, cet article qui dispose que pour la perception des droits, il n'est pas tenu compte de la réserve d'usufruit faite au « donateur », devrait être compris comme visant également la réserve d'usufruit faite au « conjoint du donateur ». 10. Pour plusieurs raisons, ce raisonnement ne peut être suivi. a. L'AFC s'appuie sur le fait qu'il existerait une lacune dans la loi et que cette lacune pourrait être comblée par le juge. b. Il faut rappeler à cet égard que, d'une manière générale, seule une inconséquence manifeste peut être comblée par le juge et qu'en matière de contributions publiques, l'exigence de la base légale exclut, en principe, le comblement des lacunes par le juge (ATF 105 Ia 2 consid. 1 ; 100 Ia 60 consid. 2c ; P. MOOR, Droit administratif, vol. 1, Berne 1994, p. 154, n° 2.4.4). c. Selon la doctrine et la jurisprudence, il existe une lacune lorsque la loi ne contient aucune règle sur un point essentiel à son application, lorsque la réglementation, appliquée à un cas particulier, aboutit à un résultat contraire au but et à la systématique de la loi, ou encore, lorsque la loi apporte au problème posé une solution insatisfaisante, parce que le législateur ne l'a pas vu ou l'a traité de manière incomplète (P. MOOR, op. cit.). d. Dans le cas particulier, l'existence d'une lacune n'est pas démontrée. La loi, dont la lettre est absolument claire, traite à l'article 18 alinéa 5 LDE uniquement du cas de la réserve d'usufruit faite en faveur du donateur. De son côté, l'article 26 alinéa 2 LDE traite de l'usufruit constitué en faveur d'un tiers, soit d'une personne autre que le donateur. Dès lors que le conjoint ne se confond pas avec la personne du donateur, il est forcément un tiers au sens de la loi. e. L'interprétation extensive que fait l'AFC de l'article 18 alinéa 5 LDE est ainsi clairement contraire au texte de cette disposition. La réserve d'usufruit faite en faveur des conjoints des donatrices n'étant pas

faite « en faveur du donateur » au sens de l'article 18 alinéa 5 LDE, seul l'article 26 alinéa 2 LDE peut s'appliquer au cas d'espèce. f. Par ailleurs, contrairement à ce que soutient l'AFC, on ne voit pas en quoi ce résultat serait contraire au but ou à la systématique de la loi. L'existence de deux réserves d'usufruit, l'une de premier, l'autre de deuxième rang, est parfaitement légale. Elle produit des effets juridiques contraignants pour le nu-proprétaire et il n'est pas incohérent que la donation d'usufruit faite en deuxième rang, qui constitue une charge complémentaire, soit prise en compte dans la taxation. Il faut se mettre ici à la place du nu-proprétaire qui ne se trouve pas, juridiquement, dans la même situation si un seul usufruit grève son bien ou si un deuxième est constitué à la suite du premier. Indépendamment de la question de savoir comment et si ces droits prendront effet dans l'avenir, ils constituent juridiquement une charge dont l'AFC peut certes désapprouver la prise en compte mais qui n'apparaît pas incohérente au regard de la loi. 11. Enfin, il n'est pas contradictoire de ne calculer qu'au décès des donatrices les droits relatifs à la réserve d'usufruit faite au profit des conjoints en prenant parallèlement en compte cette réserve dans le calcul des droits d'enregistrement du transfert de la nue-propriété. Cette solution est parfaitement logique ; elle distingue les effets que déploie l'acte de donation sur le bénéficiaire du droit d'usufruit viager, d'une part, et sur les donataires de la nue-propriété d'autre part, en prenant exclusivement en compte les charges pesant sur la nue-propriété objet de la taxation. 12. Il convient, en conclusion, de procéder au calcul des droits d'enregistrement desdites donations conformément au texte clair de l'article 26 alinéa 2 LDE, ainsi que l'a fait la commission. Le recours sera en conséquence rejeté et la décision attaquée confirmée. 13. Vu la qualité de la recourante, et nonobstant l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument. 14. Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure au notaire, qui plaide en personne, et qui n'a pas indiqué avoir exposé des frais pour sa défense (art. 87 LPA). * * * * *

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