

GE_GERICHTE JTAPI/1200/2021 vom 29. November 2021

GE Cour de justice, 2021-11-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1200_2021

FR: GE_GERICHTE JTAPI/1200/2021 du 29 novembre 2021

IT: GE_GERICHTE JTAPI/1200/2021 del 29 novembre 2021

Erwägungen

E. 15

Par duplique du 6 août 2021, l'AFC-GE a elle aussi persisté dans ses conclusions, relevant que les recourants n'avançaient aucun argument nouveau pouvant influencer 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 LDE). 2. Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 178 al. 7 et 179 al. 1 et 2 LDE et 63 al. 1 et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). La recourante, qui a instrumenté l'acte litigieux, dispose, en sa qualité de débiteur des droits d'enregistrement litigieux, 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). a) Sont soumis obligatoirement à l'enregistrement les actes, écrits et pièces portant réquisition au registre foncier du canton de Genève (art. 3 let. b LDE). Les réquisitions de radiation au registre foncier sont soumises au droit fixe de CHF 2.-. Toutefois, si elles donnent lieu à un prix ou à une prestation quelconque, le droit de 3% prévu à l'art. 33 LDE est exigible. Dans les autres cas, les droits prévus par cette loi selon la nature de l'acte ou de l'opération sont exigibles. Les parties sont tenues de donner dans l'acte ou dans une annexe toutes précisions nécessaires à la perception des droits (cf. 116 let. h LDE). b) Sont également soumises obligatoirement à l'enregistrement les donations et autres avantages semblables (art. 3 let. h LDE), étant précisé que tous les actes et opérations obligatoirement soumis à l'enregistrement, notamment les donations,

- 8/13 - A/1104/2021 doivent être déposés en vue de cette formalité dans le délai de 2 mois à compter de la date de l'acte ou de l'opération (art. 160 LDE dans sa teneur en vigueur depuis le 1er janvier 2020). Selon l'art. 11 LDE, est une 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 (al. 1). Est également réputé donation, tout abandon de biens, de droits ou d'autres avantages semblables concédés à titre gratuit (al. 2). La différence de valeur constatée dans un acte à titre onéreux entre les prestations des parties, est présumée donation, sauf preuve contraire (al. 3). L'estimation des biens donnés s'établit d'après leur valeur au jour de la donation et par la déclaration des parties et/ou toutes pièces justificatives (art. 14 LDE). L'art. 26 al. 1 LDE cité par les recourants précise quant à lui que lorsque la donation a pour objet l'exercice d'un droit d'usufruit, son

abandon ou sa cession, la valeur de cet usufruit se détermine, pour la perception des droits, en tenant compte de l'âge de l'usufruitier et de la valeur du bien grevé de l'usufruit ; si l'usufruitier est âgé de plus de 69 ans, la valeur de l'usufruit correspond à 1/8 de la valeur du bien concerné (let. d). 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, ad art. 239 CO p. 1605 n. 5 à 7).

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. 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., ad art. 239 p. 1612 n. 37). La condition, objective, de la gratuité de l'attribution est réalisée lorsque le donataire ne fournit pas, pour le don, de contre-prestation en faveur du donateur (ATF 146 II 6 consid.

- 9/13 - A/1104/2021 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_148/2020 du 19 janvier 2021 consid. 7.3). La condition, subjective, de l'*animus donandi* signifie que le donateur doit avoir la conscience et la volonté d'effectuer une attribution à titre gratuit en faveur du donataire (ATF 146 II 6 consid. 7.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.3 ; Roman SIEBER/Markus OEHRLI, in *Erbschafts- und Schenkungssteuerrrecht*, 2020, § 14 p. 156 n. 52). Selon la jurisprudence, il n'y a pas d'*animus donandi* lorsque la prestation n'est pas effectuée librement, mais en vertu d'une obligation juridique (ATF 146 II 6 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.2 ; 2P.296/2005 du 29 août 2006 traduit in RDAF 2006 II 501 ; 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 3.4.3). Cette obligation juridique peut être légale, statutaire ou contractuelle (Roman SIEBER/Markus OEHRLI, in op. cit., § 14 p. 157 n. 54). La donation doit donc avoir un caractère discrétionnaire : un donateur donne ce qu'il veut, à qui il veut et quand il le veut (Roman SIEBER/Markus OEHRLI, in op. cit., § 14 p. 157 n. 55). Il ne peut y avoir volonté de donner lorsque la prestation n'est pas faite à titre gratuit, mais procède de l'accomplissement d'une obligation juridique, quelle qu'en soit la cause (arrêt du Tribunal fédéral 2C_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.2).

Selon la jurisprudence, la mise à disposition de patrimoine, le caractère gratuit et la volonté de donner sont communes au droit civil et au droit fiscal. La notion de donation peut être plus large en droit fiscal qu'en droit civil (arrêt du Tribunal fédéral 2C_597/2017 du 27 mars 2018 consid. 3.1.2 ; ATF 118 Ia 497 consid. 2b.cc ; ATA/1848/2019 du 20 décembre 2019 consid. 4a).

Selon l'art. 239 CO, le fait de renoncer à un droit avant de l'avoir acquis ou de répudier une succession ne constitue pas une donation (al. 2). Il en est de même de l'accomplissement

d'un devoir moral (al. 3). 4. Dans le système 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). Lorsque dans un acte ou une opération quelconque, il existe plusieurs dispositions indépendantes ou ne découlant pas nécessairement les unes des autres, chacune d'elles, selon sa nature, est soumise au droit fixé par cette loi (art. 8 al. 2 LDE). Aux termes de l'art. 9 LDE, les droits sont calculés sur les sommes et valeurs indiquées dans les actes et opérations soumis à l'enregistrement (al. 1). Si les sommes et valeurs n'y sont pas déterminées, les parties doivent suppléer à cette lacune, par une déclaration estimative signée ou par toute autre pièce justificative certifiée conforme, déposée en même temps que l'acte ou la déclaration d'opération (al. 2). 5. Le caractère formaliste de l'enregistrement implique une interprétation restrictive des dispositions contenues dans la loi sur les droits d'enregistrement. Il faut

- 10/13 - A/1104/2021 déterminer pour chaque acte, pris séparément, s'il donne lieu à une exonération. L'exonération constituant l'exception à la perception des droits d'enregistrement, il convient d'interpréter les conditions de celle-ci de manière stricte (ATA/163/2021 du 9 février 2021 consid. 2g ; JTAPI/1136/2017 du 30 octobre 2017 consid. 8 ; JTAPI/756/2015 du 22 juin 2015 ; JTAPI/533/2015 du 4 mai 2015 ; JTAPI/706/2012 du 30 mai 2012 ; JTAPI/782/2011 du 12 juillet 2011). 6. Il appartient à celui qui prétend bénéficier d'une réduction ou d'une exonération de droits de fournir toutes justifications nécessaires et d'en faire état dans l'acte soumis à l'enregistrement (art. 8 al. 6 LDE). En matière fiscale plus généralement, le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il lui appartient non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1077/2020 du 27 octobre 2020 consid. 7). Par ailleurs, en procédure administrative, tant fédérale que cantonale, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2ème phr. LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; ATA/978/2019 du 4 juin 2019 consid. 4b). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/978/2019 du 4 juin 2019 consid. 4b et les arrêts cités). En principe, l'appréciation fiscale se base en premier lieu sur les circonstances de droit civil, notamment les contrats conclus par les parties. Pour interpréter un contrat de droit civil, le juge doit tout d'abord s'attacher à rechercher la réelle et commune intention des parties. Pour ce faire, le juge prendra en compte non seulement la teneur des déclarations de volonté, mais aussi les circonstances antérieures, concomitantes et postérieures à la conclusion du contrat. Ce que les parties savaient, ont voulu ou ont effectivement compris lors de la conclusion du contrat relève du fait. Lorsqu'une partie au contrat manifeste sa volonté par l'intermédiaire d'un représentant, l'interprétation du contrat quant à son contenu se détermine en fonction de ce que voulait le représentant. La détermination de cette volonté subjective des parties repose sur l'appréciation des preuves par le juge (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_528/2019 du 5 décembre 2019 consid. 3.4 et l'ATF 140 III 86 consid. 4.1 cité). L'argumentation que le contribuable peut présenter en cours de procédure pour s'opposer aux droits d'enregistrement ne revêt aucune pertinence pour déterminer la volonté des parties ressortant de l'acte instrumenté (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_528/2019 du 5 décembre 2019 consid. 3.7).

- 11/13 - A/1104/2021 7. En l'espèce, les termes clairs que les époux ont employés à l'art. 2 de leur convention du 25 novembre 2020 ne laissent aucun doute quant à leur réelle volonté, à savoir que l'épouse abandonnait son usufruit sur l'immeuble appartenant au recourant « moyennant » le versement par celui-ci d'une somme de CHF 1'300'000.-, si bien qu'ils ne se prêtent pas à interprétation. En effet, à teneur de cet acte, il s'agit de toute évidence de l'échange d'une seule prestation contre une autre, ce document ne comportant aucun élément permettant de discerner l'existence d'une quelconque prestation gratuite entre époux, en particulier pas celle alléguée par les recourants, soit un abandon gratuit de l'usufruit. Du reste, les recourants affirment eux-mêmes, après coup et de manière contradictoire, qu'en versant CHF 1'300'000.- à son épouse, le recourant lui aurait payé à l'avance sa part successorale, obtenant « en contrepartie qu'elle renonce à l'usufruit, à toute part dans sa succession et à toute contribution d'entretien », ce qui corrobore le caractère onéreux de l'abandon de l'usufruit. Si, comme ils le prétendent, le versement de cette somme n'avait pour but que de compenser la part successorale et la contribution d'entretien de l'épouse, on voit mal les raisons pour lesquelles cette convention ne l'aurait pas exprimé aussi simplement que le font les recourants dans la présente procédure, et pourquoi il n'en est fait état ni dans le pacte successoral du même jour, ni dans la convention sur les effets accessoires de divorce du 21 décembre 2020. De plus, s'il était effectivement question d'une quelconque donation, les recourants et/ou l'épouse étaient tenus de la soumettre obligatoirement à l'enregistrement dans un délai de deux mois, ce qu'à teneur du dossier, ils n'ont fait à aucun moment. Pour le surplus, même en suivant les recourants sur leur proposition d'une lecture commune de la convention et du pacte successoral du 25 novembre 2020, on n'arrive pas pour autant à la conclusion qu'ils soutiennent. En effet, ces actes ne font état d'aucune compensation chiffrée pour le renoncement par l'épouse à sa part successorale, étant relevé que le pacte successoral du 25 novembre 2020 précise que ses dispositions contiennent « exactement l'expression de dernières volontés » des époux. Or, ces dispositions se limitent à régler seulement le renoncement réciproque et simultané à leurs parts successorales respectives, sans aucune contreprestation supplémentaire de l'un à l'autre, ce qui démontre plutôt que leurs prétentions ou droits dans leurs successions respectives étaient définitivement liquidées et satisfaites de cette manière, étant rappelé que le fait de renoncer à un droit avant de l'avoir acquis ne constitue pas une donation (art. 239 al. 2 CO). S'il est certes vrai qu'à teneur du courriel de la recourante du 6 août 2020, il apparaît que le versement de CHF 1'300'000.- à l'épouse aurait eu également pour but de compenser son renoncement à la succession de son époux, cet élément n'a pas véritablement d'incidence dans la mesure où il n'a été reporté dans aucun des deux actes conclus quatre mois plus tard, ni dans la convention de divorce du 21 décembre 2020. Il est aussi parfaitement envisageable qu'au moment de la conclusion de ces actes, les parties avaient modifié ou renoncé à ce

- 12/13 - A/1104/2021 qu'elles avaient envisagé dans le cadre des négociations qu'elles avaient menées quatre mois plus tôt, ce qui est tout aussi compréhensible. Enfin, l'argumentation subsidiaire des recourants (selon laquelle la convention du 25 novembre 2020 devrait être considérée comme une donation entre vif, puisque la valeur de l'usufruit, calculée selon l'art. 26 al. 1 let. d LDE, se monte à seulement CHF 492'500.-) semble perdre de vue que le calcul prévue par cette disposition légale n'entre en ligne de compte que « lorsque la donation a pour objet l'exercice d'un droit d'usufruit, son abandon ou sa cession », ce qui, comme on l'a vu plus haut, n'est manifestement pas le cas en l'occurrence. Il en résulte que la question de la valeur de l'immeuble concerné par l'usufruit est sans portée

déterminante. Ainsi, même si on admettait, sur le principe, qu'une partie de la somme de CHF 1'300'000.- compensait le renoncement à la succession et à la contribution d'entretien, et le solde l'abandon de l'usufruit, il ne serait pas possible d'en déterminer les montants respectifs, étant donné qu'aucun des actes versés au dossier ne les précisent, ni du reste les recourants. Au vu de ce qui précède, la décision contestée et le bordereau y relatif ne prêtent pas le flanc à la critique, si bien qu'ils doivent être confirmés. 8. Partant, le recours doit être rejeté. 9. Vu cette issue, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 87 al. 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) ; il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours. 10. Pour les mêmes motifs, les recourants n'ont pas le droit à une indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA a contrario).

- 13/13 - A/1104/2021

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