8. Cour fiscale du Tribunal administratif. Arrêt du 23 novembre 2006 (4F 06 154) (FR)

Impôt sur les successions et les donations.

Art. 2, 4 al. 1 et art. 6 LE; art. 10 al. 1 et art. 16b Tarif LE - Simulation de donations successives. Acte notarié portant sur une maison familiale, à teneur duquel une "part de communauté" sur cet immeuble aurait été donnée successivement par le propriétaire à son épouse, puis par celle-ci à sa fille. Requalification conduisant à retenir, du point de vue du droit civil, l'existence d'une donation du propriétaire à la fille de son épouse.

(Arrêt publié sous www.fr.ch/tad)

Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Art. 2, 4 Abs. 1 und Art. 6 GEG; Art. 10 Abs. 1 und Art. 16b Tarif GEG - Simulierte Kettenschenkungen. Notarielle Urkunde, wonach ein "Gemeinschaftsanteil" an einem Einfamilienhaus sukzessive vom Eigentümer an seine Ehegattin und von dieser an ihre Tochter übertragen wurde. Zivilrechtliche Neuqualifikation der Rechtsgeschäfte, welche dazu führt, eine Schenkung des Eigentümers an die Tochter der Ehegattin anzunehmen.

(Urteil veröffentlicht unter www.fr.ch/tad)

**** RFJ 2007 page 109 ****

Résumé des faits

B., né en 1933, et C., née en 1943, sont mariés et ont trois enfants communs, D., né en 1968, E., né en 1971, et F., née en 1974. C. a en outre une fille issue d'un premier mariage, A., née en 1963.

Suite à un acte de partage immobilier du 25 mars 1978, B. est devenu propriétaire d'un terrain à bâtir constituant l'actuel art. xxx du registre foncier de la Commune de Y., sur lequel une maison d'habitation a été construite postérieurement, au moyen des économies des époux B. et C. et d'un prêt hypothécaire aujourd'hui amorti dans sa plus grande partie.

Le 5 mai 2003, B., C., D., E., F. et A. ont signé devant Me G., notaire à Z., un acte d'abandon de biens. Par cet acte, sous la mention "II. Cession de part de communauté", B. a d'abord cédé à son épouse C. une "part de propriété commune société simple d'un quart à

**** RFJ 2007 page 110 ****

l'immeuble susdésigné". Sous la mention "III. Usufruit", les époux B. et C. se sont ensuite mutuellement concédé un droit d'usufruit viager sur leurs parts respectives de société simple. Puis, sous la mention "IV. Abandon de biens", B. a cédé à D., E. et F. sa part de société simple de trois quarts de l'immeuble et C. a cédé à A. sa part de société simple d'un quart à l'immeuble. Il était précisé que ces cessions avaient lieu moyennant notamment reprise par les cessionnaires du droit d'usufruit constitué en faveur de B. et C. Enfin, sous la mention "V. Usufruit", A., D., E. et F. ont confirmé qu'elles reprenaient le droit d'usufruit constitué en faveur de B. et C.

Par courrier du 12 septembre 2003 adressé à Me G. en référence à l'acte du 5 mai 2003, le Service des impôts sur les successions et les donations (ci-après: le Service) a relevé que C. n'était devenue propriétaire d'un quart de l'immeuble concerné que le temps de le transférer immédiatement à sa fille, de telle sorte qu'elle n'avait jamais eu la propriété effective de ce bien. Sur cette base, l'autorité a estimé que la part d'un quart de l'immeuble transférée à A. devait être soumise aux droits d'enregistrement (droits de donation) qui pouvaient toutefois être calculés au taux favorable de 15% sur le vu de l'existence probable de liens assimilables à ceux qui s'établissent au sein d'une communauté familiale étroite. Me G. a ensuite été informé que le bordereau de droits de donation se présenterait comme suit:

"1/4 de 279'000 francs (valeur fiscale)	69'750.00 francs
1/4 reprise de dettes	-3'618.00 francs
1/4 montant net de donation	66'132.00 francs

Dans un courrier circonstancié du 17 septembre 2003, Me G. a contesté la solution proposée par le Service, en insistant particulièrement sur le fait que l'acte du 5 mai 2003 ne comportait aucune intention d'éluder l'impôt. Dans sa réponse du 14 novembre 2003, le Service a notamment indiqué qu'il n'avait jamais envisagé une intention d'éluder un éventuel impôt, mais qu'il considérait que le transfert était effectivement imposable en application de la loi.

Le 27 novembre 2003, le Service a adressé à Me G. un bordereau de droits de donation qui portait sur 9'919.80 francs. Cette décision se référait à un calcul similaire à celui reproduit ci-dessus. En particulier, elle portait la mention "donation B." et précisait que la donataire était A.

**** RFJ 2007 page 111 ****

Le 17 décembre 2003, agissant expressément en son nom propre et au nom de B., C. et A., Me G. a adressé à la Direction des finances une réclamation contre le bordereau précité, en concluant à son annulation. En substance, il a considéré qu'il n'y avait aucune intention de donation de B. en faveur de A. Selon lui, les donations successives effectuées respectivement par B. en faveur de C. et par celle-ci en faveur de A. étaient des opérations indépendantes qui, en tant que telles, ne devaient pas être soumises aux droits d'enregistrement. Il a également émis les observations suivantes:

-- si l'on suivait le raisonnement du Service voulant qu'il s'agisse d'un transfert de propriété non pas en ligne directe, mais à un autre degré de parenté soumis à l'impôt, cela poserait un incontestable problème de droit civil et de droit successoral. Si B. cédait directement une part de propriété à A. (ce dont il n'a jamais été question et ce qui ne ressort nullement de l'acte notarié, mais d'une interprétation arbitraire du Service), la réserve de son épouse (de même que les droits matrimoniaux de cette dernière) serait lésée, étant donné que A. n'est pas une héritière de B. Il n'y a dès lors pas d'autre choix, pour se conformer à la volonté des parties et pour éviter les lésions des réserves des héritiers réservataires, que de respecter la structure adoptée dans l'acte du 5 mai 2003. La réserve de chaque héritier est ainsi respectée de même que l'entente familiale;

-- si B. était décédé sans avoir signé l'acte du 5 mai 2003, ses trois enfants auraient reçu une part de propriété immobilière et son épouse aurait également reçu, à titre matrimonial et successoral, une part de dite propriété. Sur cette part, une partie reviendrait automatiquement à A. au moment du décès de C. On arrive exactement au même résultat que celui de l'abandon de biens. Il apparaît logique que les deux situations soient fiscalement traitées de manière semblable et qu'il n'y ait dès lors pas imposition d'une donation dans un cas et absence d'imposition dans l'autre cas;

-- à ma connaissance, les lois fiscales fribourgeoises ne contiennent aucune disposition indiquant qu'il soit nécessaire, une fois que l'on est devenu propriétaire, de respecter un temps d'attente d'une seconde, d'une semaine, d'un mois ou d'une année avant de retransférer la propriété. Il apparaîtrait ainsi arbitraire que, si C. retransfère la propriété immédiatement à sa fille, un impôt sur les donations soit prélevé alors que tel n'aurait pas été le cas si elle avait attendu quelques mois;

-- si l'on suit le raisonnement du Service, tous les actes d'abandon de biens avec cession de parts de copropriété (par lesquels des parents

**** RFJ 2007 page 112 ****

remettent à un de leurs enfants une parcelle de terrain à bâtir et dans lesquels l'enfant cède, soit immédiatement, soit ultérieurement, à son épouse une part de copropriété à l'immeuble) devraient être imposés, ce qui n'est nullement le cas.

D. Par décision du 10 juillet 2006, la Direction des finances (ci-après: la Direction) a rejeté la réclamation du 17 décembre 2003 et confirmé le bordereau du 27 novembre 2003.

S'agissant de la recevabilité de la réclamation, la Direction n'a pas abordé la question de la qualité pour agir de Me G. en son nom propre ainsi que celle des époux B. et C.

Sur le fond, la Direction a retenu en substance que B. avait l'intention de donner à chacun de ses trois enfants ainsi qu'à A. une part égale sur son immeuble, de telle sorte que le passage dans la propriété de C. de la part destinée à A. devait être considéré comme une opération insolite choisie dans le seul but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée. S'agissant plus particulièrement de l'argument selon lequel la construction juridique choisie était destinée à respecter les réserves des héritiers, cela conformément au droit civil, la Direction a considéré qu'il était pour le moins sujet à caution. Il était en effet loin d'être certain qu'en

donnant une part de son immeuble directement à A., B. aurait forcément lésé les réserves des héritiers. Il était en outre permis de se demander si C., en attribuant l'intégralité de sa part à A., n'a pas lésé la réserve de ses trois autres enfants. Enfin, il a été rappelé que, selon le Tribunal fédéral, les autorités fiscales n'étaient pas liées strictement à l'agencement de droit civil choisi et qu'elles pouvaient dans certains cas procéder à une appréciation économique des circonstances, même indépendamment de l'existence d'un fait visant à éluder des impôts.

E. Agissant le 26 juillet 2006 par l'intermédiaire de son avocat, A. a interjeté recours contre la décision sur réclamation du 10 juillet 2006. Se référant au principe de la légalité, elle relève qu'en droit fribourgeois, aucun prélèvement fiscal ne peut être ordonné à l'occasion de transferts immobiliers entres parents en ligne directe. Sur cette base, elle affirme que l'autorité fiscale ne peut s'écarter des faits tels qu'ils résultent de la situation formelle en arguant que l'imposition, basée sur ces faits, conduit à des résultats insatisfaisants. En particulier, elle ne saurait se fonder sur la réalité économique dans le but de corriger la loi. A cet égard, un raisonnement fondé sur l'abus de

**** RFJ 2007 page 113 ****

droit n'est possible que lorsque sont réunies les conditions de l'évasion fiscale, à savoir l'existence d'une forme insolite, inadéquate ou anormale, le caractère abusif du choix de cette forme dans le seul but de faire l'économie d'impôts qui auraient été perçus si l'on avait normalement réglé l'affaire et l'existence d'une économie notable d'impôt en cas d'admission par le fisc de la voie choisie. Dans une argumentation détaillée qui sera reprise pour autant que besoin dans la partie en droit du présent arrêt, la recourante affirme qu'aucune de ces conditions n'est remplie en l'espèce. Elle conclut par ailleurs en indiquant que la décision attaquée confirme une perception d'impôt sans base légale et contraire à la pratique, ce qui revient à méconnaître notamment les principes de la légalité et de l'égalité de traitement.

F. Dans ses observations du 28 août 2006, la Direction conclut au rejet du recours, avec suite de frais. En substance, elle relève que ce n'est pas l'acte d'abandon de biens en tant que tel qui apparaît à ses yeux comme insolite, inadéquat ou anormal, mais l'étrange construction juridique par laquelle B. a d'abord attribué à C. une part de propriété commune que celle-ci a retransmise à la recourante dans le même acte notarié. Elle répond ensuite de façon circonstanciée aux différents arguments de la recourante et se prononce en particulier de la façon suivante sur les griefs de violation des principes de la légalité et de l'égalité de traitement:

" Le but ultime de l'acte d'abandon de biens était le transfert de propriété de l'immeuble xxx aux quatre enfants tout en permettant à B. et à C. de conserver un droit d'usufruit sur ledit immeuble. Il est évident, ainsi que cela ressort du reste des courriers de Me G. et comme déjà indiqué, que B. désirait traiter A. comme un de ses enfants et ainsi la faire bénéficier de sa générosité. Même si, par cet acte, B. mérite toute la considération de l'Autorité intimée, celle-ci se doit de faire respecter la loi qui prévoit que seules les transmissions ou mutation en ligne directe et entre époux ne sont pas soumises aux droits d'enregistrement. La Direction conteste avec véhémence méconnaître le principe de la légalité étant donné qu'elle se base effectivement sur la loi sur les droits d'enregistrement. De même, elle nie tomber dans l'arbitraire et violer le principe de l'égalité de traitement. Au contraire, force est de constater que l'Autorité intimée cherche à faire respecter ces principes. En effet, ce n'est que grâce à une construction et à des artifices juridiques insolites que la recourante aurait pu bénéficier d'une franchise d'impôt à laquelle elle n'avait pas droit légalement."

**** RFJ 2007 page 114 ****

G. Par acte de son mandataire du 5 septembre 2006, la recourante a déposé des contre-observations. Elle y maintient sa position en se référant pour l'essentiel à son mémoire de recours. Plus particulièrement, elle conteste vivement que l'intention de B. ait été de la faire bénéficier des mêmes droits que ses propres enfants. Au contraire, l'intention de celui-ci était de désintéresser ses héritiers futurs, soit son épouse et ses propres enfants. Ce n'est que dans un deuxième temps que C. a décidé elle-même et librement de désintéresser également l'enfant qu'elle avait eu d'un premier mariage. (...). A cet égard, la recourante ajoute que si les parties avaient réellement eu l'intention indiquée par la Direction, elles auraient effectué les transferts de propriété en deux étapes, espacées de quelques mois.

H. Une copie des contre-observations du 5 septembre 2006 a été transmise à la Direction, pour information.

Extrait des considérants

3. a) La loi sur les droits d'enregistrement est aujourd'hui en grande partie dépassée. Seules ses dispositions qui prévoient le prélèvement de droits proportionnels sur les libéralités entre vifs ou pour cause de mort ainsi que sur les actes de fondation restent applicables (voir art. 68 al. 1 LDMG).

Selon les art. 2 et 4 al. 1 LE, des droits d'enregistrement proportionnels s'appliquent notamment à toute transmission de propriété ou d'usufruit de biens meubles ou immeubles, soit entre vifs, soit par décès ou ensuite de déclaration d'absence. L'art. 5 LE ajoute que ces droits sont perçus aux taux réglés par un tarif annexé à la loi. Ces règles sont reprises et précisées à l'art. 10 al. 1 du Tarif du 4 mai 1934 des droits d'enregistrement (ci-après: le Tarif LE; RSF 635.2.10) qui confirme que les mutations en propriété ou en usufruit de biens meubles ou immeubles, qui s'effectuent par donations entre vifs ou pour cause de mort, sont sujettes au paiement d'un droit proportionnel fixé par les art. 12 à 16 du Tarif. La valeur des biens est fixée conformément aux art. 14 ss LE, en principe sur la base du prix indiqué dans l'acte. En cas de succession ou de donation, elle correspond à la valeur fiscale déterminante pour l'impôt sur la fortune (art. 14 let. d LE).

**** RFJ 2007 page 115 ****

b) Selon l'art. 4 al. 6 LE, sont exceptées de la perception de droits proportionnels les transmissions ou mutations de biens qui s'opèrent en ligne directe par suite de décès ou de convention successorale ainsi que celles qui s'opèrent entre époux. Interprétés a contrario, les art. 12 à 16 du Tarif LE confirment que l'ensemble des donations entre vifs ou pour cause de mort au sens des art. 4 al. 1 LE et 10 al. 1 du Tarif LE ne sont soumises à la perception d'aucun droit proportionnel lorsque le bénéficiaire est l'époux ou un parent en ligne directe du prestataire.

S'agissant des bénéficiaires sans lien de parenté avec le prestataire, l'art. 16 let. a du Tarif énonce que le droit proportionnel est fixé en principe à 20%. L'art. 16 let. b prévoit toutefois que le taux est réduit à 6% pour les employés et domestiques, à concurrence d'une limite de 10'000 francs qui peut être élevée par le Service en tenant compte de l'ensemble des circonstances (durée, importance, valeur des services rendus, consistance de la succession, etc.). En application de l'art. 18 Tarif LE, des centimes additionnels correspondant à la moitié des taux susmentionnés sont perçus en sus du droit proportionnel. Par ailleurs, les communes sont autorisées à décider d'un prélèvement pouvant aller jusqu'à 100% du droit proportionnel perçu par l'Etat (art. 15 al. 1 de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux, LICo, RSF 632.1).

c) Dans une Directive du 24 juin 2003 (RSF 635.2.106), la Direction a notamment étendu l'application du taux privilégié de l'article 16 let. b Tarif LE aux personnes physiques ayant eu une communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la ou des libéralités dont elles bénéficient (art. 1 al. 1). Au sens de cette Directive, on entend par communauté de vie étroite les divers modes de vie par lesquels une personne établit et entretient des liens intenses avec une autre en lui consacrant personnellement et régulièrement, sans qu'une rétribution en soit le principal motif, une part importante de temps et de capacités pour répondre à tout ou partie de ses besoins. Ces derniers, matériels ou autres, doivent correspondre à des besoins essentiels dans l'existence et dignes de protection selon l'ordre juridique (art. 1 al. 2). La Directive énonce également des limites progressives à concurrence desquelles le taux est applicable. A partir de 10 ans achevés de services rendus ou de communauté de vie étroite avec l'auteur-e de la libéralité, elle prévoit que le taux privilégié est applicable sur la totalité de celle-ci, sans limitation.

**** RFJ 2007 page 116 ****

4. a) Selon la jurisprudence, la forme juridique des relations d'où provient la matière imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal; l'autorité fiscale peut, au contraire, sous certaines conditions, se fonder sur la seule réalité économique. Il en est ainsi notamment lorsque l'on est en présence d'un abus de droit constitutif d'évasion fiscale. II y a évasion fiscale si les trois conditions suivantes sont réunies: a) la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale ("ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich"), en tout cas inadaptée aux données économiques; b) le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie d'impôts qui auraient été perçus si l'on avait normalement réglé l'affaire; c) la voie choisie entraînerait effectivement une notable économie d'impôts si le fisc l'admettait. Si ces conditions sont remplies et quand bien même la forme juridique choisie apparaîtrait comme valable du point de vue du droit civil, l'autorité fiscale fondera l'imposition non pas sur cette forme, mais au contraire sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée du but économique poursuivi par les intéressés (ATF 102 Ib 151 consid. 3b p. 155 et la jurisprudence citée; ATF du 2 avril 1993 traduit *in*RDAF 1996 p. 138 , consid. 1; ATF du 28 juin 2002 dans la cause 2A.4/2002, publié sur internet à l'adresse http://www.bger.ch, consid. 3.1; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la

fortune, 1998, p. 105 ss).

La distinction entre évasion fiscale et simple épargne fiscale suscite quelques difficultés. Le Tribunal fédéral a jugé à plusieurs reprises que chacun peut en principe organiser son activité économique de manière à payer le moins possible d'impôts, en particulier adopter, parmi plusieurs structures juridiques envisageables, celle qui entraîne la charge fiscale la plus faible. Ainsi, pour autant que les conditions de l'évasion fiscale ne soient pas réunies, l'épargne fiscale résultant d'une activité économique organisée de façon avantageuse au sens de ce qui précède est admissible et l'autorité fiscale ne peut se fonder sur la réalité économique pour y mettre obstacle (voir ATF 102 Ib 151 consid. 3b p. 155 et les références citées). Dans tous les cas, l'existence d'un abus de droit constitutif d'une évasion fiscale doit être examinée sur la base de l'ensemble des circonstances concrètes du cas (F. Richner/W. Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zurich 1996, § 1 n. 178).

**** RFJ 2007 page 117 ****

b) Pour chaque cas particulier, avant d'examiner si les conditions de l'évasion fiscale sont remplies, il convient d'abord de se confronter avec la construction choisie sur le plan du droit civil. En effet, indépendamment du principe selon lequel les parties sont libres d'organiser leurs relations contractuelles sous la forme qui leur paraît la plus adéquate, celle-ci ne lie pas l'autorité fiscale dans son activité qui consiste à appliquer le droit d'office. A cette fin, il lui appartient à titre préjudiciel de qualifier la construction choisie sur le plan du droit civil d'après l'état de fait déterminant qu'elle a à constater. Le résultat de cet examen préjudiciel des rapports de droit civil existants devra ensuite être intégré dans le raisonnement à mener sous l'angle fiscal. Il en résulte que le problème de l'évasion fiscale au sens de ce qui précède se pose uniquement dans les cas où cette étape préalable permet de constater que la construction mise en place par les parties est conforme aux principes du droit civil. Si tel n'est pas le cas et que les faits déterminants doivent être requalifiés par l'autorité fiscale, celle-ci s'appuiera sur la nouvelle qualification pour appliquer les règles de droit fiscal (voir F. Richner/W. Frei, § 1 n. 174).

En matière d'impôt sur les successions et les donations, l'examen préjudiciel des rapports de droit civil porte notamment sur la problématique de la "donation en chaîne" (*"Kettenschenkung"*). Il s'agit des cas où une personne reçoit une prestation avec l'obligation de la transmettre à un tiers. Une telle construction juridique peut notamment avoir pour but d'utiliser l'absence d'imposition en matière de donation entre époux et entre parents en ligne directe. A titre d'exemple, une mère qui voudrait donner 300'000 francs à son beau-fils pour le lancement d'une activité commerciale pourrait souhaiter éviter la forte imposition d'une telle donation en attribuant d'abord le montant à sa fille, avec pour instruction que celle-ci le transmette ensuite gratuitement à son mari. Selon la doctrine, ce type de construction juridique faisant appel à un intermédiaire ne doit pas être reconnu du point de vue du droit civil, en raison de la simulation de la première "donation". L'état de fait constitutif d'une donation n'existe en effet qu'entre la mère et son beau-fils, la relation entre la mère et sa fille relevant quant à elle d'un contrat de fiducie (mandat). Dans l'application des règles fiscales, l'autorité s'écartera dès lors également de la construction formelle élaborée par les parties pour imposer l'état de fait correspondant effectivement à la volonté des parties, à savoir la donation de 300'000 francs de la mère en faveur de son beau-fils. La difficulté dans l'application concrète de ces principes réside dans le fait de constater si le prestataire n'a émis qu'un simple souhait à l'égard

**** RFJ 2007 page 118 ****

de l'intermédiaire où s'il existe un accord qui oblige celui-ci à transmettre la donation au bénéficiaire final. Cette question doit être examinée dans chaque cas particulier. La doctrine relève toutefois qu'il n'existe pas de présomption naturelle selon laquelle il faudrait qualifier de "donation en chaîne" une libéralité effectuée par des parents à un enfant qui transmet directement la prestation reçue à son époux (sur l'ensemble de cette problématique, voir F. Richner/W. Frei, § 4 n. 115 à 124).

5. a) En l'espèce, la recourante s'appuie sur l'acte du 5 mai 2003 pour affirmer que les donations successives effectuées par B. en faveur de C. et par celle-ci en sa faveur sont indépendantes l'une de l'autre et doivent logiquement être exemptées de tout droit d'enregistrement puisqu'elles ont été effectuées respectivement entre époux et entre parents en ligne directe. La Direction est quant à elle d'avis que les deux donations opérées formellement doivent être considérées comme une seule opération par laquelle B. a consenti une donation en faveur de la fille de son épouse, ce qui justifie la perception de droits d'enregistrement calculés au taux préférentiel de l'art. 16 let. b du Tarif LE. Sur le vu des principes qui précèdent, il convient dès lors d'examiner les différentes opérations juridiques contenues dans l'acte du 5 mai 2003 pour déterminer si elles correspondent effectivement à la volonté

des parties ou si elles s'apparentent au contraire à une construction juridique comportant un élément de donation en chaîne au sens de ce qui précède.

b) A teneur de l'acte du 5 mai 2003 (voir en fait, let. B), B. a dans un premier temps cédé à son épouse C. une "part de propriété commune société simple d'un quart" sur la maison familiale de Y.- Une telle donation implique l'existence ou la constitution préalable d'une société simple fondant une propriété commune des époux B. et C. sur l'immeuble concerné (voir P.-H. Steinauer, Les droits réels, Tome 1, Berne 1997, p. 381 s., n. 1371 ss). Quant à la "part d'un quart" indiquée dans l'acte, elle ne doit pas être assimilée à une "quote-part" dont C. pourrait disposer, mais plutôt à un droit proportionnel à participer à la valeur économique de l'immeuble en propriété commune (voir art. 653 al. 3 du Code civil, CC, RS 210; P.-H. Steinauer, p. 384 et 386, n. 1381 et 1388).

Toujours selon l'acte du 5 mai 2003, les époux B. et C. se sont mutuellement concédé, dans un deuxième temps, un droit d'usufruit viager sur leurs parts respectives de société simple. Ils ont précisé que l'immeuble était dès lors propriété des époux B. et C. et qu'il était

**** RFJ 2007 page 119 ****

grevé d'un droit d'usufruit viager en faveur de B. sur la part de son épouse et d'un droit d'usufruit en faveur de C. sur la part de son mari. Ainsi que la Direction l'évoque dans ses observations, la validité de cette opération est pour le moins sujette à caution du point de vue du droit civil. En tant que la société simple constitue un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun (art. 530 al. 1 du code des obligations, CO, RS 220), elle ne peut en effet être divisée en parts qui seraient susceptibles de faire l'objet d'un droit d'usufruit. Quant à l'institution de la propriété commune, sa nature même qui exclut notamment tout pouvoir de disposition d'un communiste sur sa "part de communauté" rend difficilement concevable que celle-ci puisse faire l'objet d'un droit d'usufruit en faveur d'un tiers, voire d'un autre communiste. Dès lors, pour que cette opération, envisagée indépendamment des autres éléments figurant dans l'acte du 5 mai 2003, puisse être considérée comme valable du point de vue du droit civil, il semble que les époux B. et C. auraient plutôt dû - en retenant par hypothèse qu'ils étaient devenus propriétaires communs de l'immeuble suite à la première opération examinée ci-dessus - constituer un droit d'usufruit viager commun en leur propre faveur sur l'immeuble dont ils étaient propriétaires en commun (voir notamment A. Farine Fabbro , L'usufruit immobilier, Thèse, Fribourg 2000, p. 9 ss et 95). Il apparaît que cette variante aurait en outre eu l'avantage de permettre à chacun des époux de bénéficier d'un droit d'usufruit viager portant sur l'ensemble de l'immeuble, ce qui semble conforme à l'esprit de l'acte du 5 mai 2003. En l'absence d'importance pratique pour la résolution du cas particulier, cette discussion n'a toutefois pas à être menée plus loin.

Dans un troisième temps, l'acte du 5 mai 2003 indique que B. a cédé à ses trois enfants sa "part de société simple" de trois quarts de l'immeuble et C. a cédé à sa fille A. sa "part de société simple" d'un quart de l'immeuble. Sur le vu des remarques qui précèdent, il est également douteux que cette troisième opération soit formellement admissible du point de vue du droit civil. En l'envisageant au regard de la volonté des parties et en retenant une nouvelle fois par hypothèse que les époux B. et C. étaient devenus propriétaires communs de l'immeuble suite à la première opération examinée ci-dessus, il conviendrait plutôt de considérer qu'ils ont en tant que tels cédé la nue-propriété de l'immeuble à leurs trois enfants communs et à A. Pour autant qu'on l'envisage indépendamment des autres éléments figurant dans l'acte du 5 mai 2003, cette opération pourrait être

**** RFJ 2007 page 120 ****

considérée comme une donation de B. en faveur de ses trois enfants et de C. en faveur de sa fille A., ces donations portant sur la valeur économique des "parts de communauté" respectives des deux époux.

Enfin, le texte de l'acte du 5 mai 2003 confirme que A., D., E. et F. reprennent le droit d'usufruit constitué en faveur de B. et C. A teneur stricte des trois opérations préalables examinées ci-dessus, le droit d'usufruit en cause ne devrait porter que sur une "part de communauté" d'un quart en tant qu'il est constitué en faveur de B. et sur une "part de communauté" de trois quarts en tant qu'il est constitué en faveur de C. Indépendamment de sa validité du point de vue du droit civil (voir les doutes émis ci-dessus quant à la possibilité de constituer un droit d'usufruit sur une "part de communauté"), une telle solution n'apparaît toutefois conforme ni aux termes de la quatrième opération qui ne fait état que d'un droit d'usufruit, sans précision supplémentaire, ni à l'esprit de l'acte qui devrait selon l'usage être destiné à permettre aux époux B. et C. de bénéficier de l'usufruit total de l'immeuble jusqu'à leurs décès respectifs.

c) Sur le vu de ce qui précède, il s'avère d'une part que l'acte du 5 mai 2003 contient plusieurs opérations difficilement compatibles avec les règles de droit civil et d'autre part que la situation finale - à savoir l'existence d'une propriété commune des quatre frères et sœurs utérins, sous réserve d'un droit d'usufruit commun constitué sur l'ensemble de l'immeuble en faveur de B. et C. - ne correspond pas à l'enchaînement des opérations. Dans ces conditions, il convient de s'écarter des termes de l'acte du 5 mai 2003 et de le requalifier du point de vue du droit civil, en prenant en considération la véritable volonté des parties.

S'agissant de la question du droit d'usufruit, il n'apparaît pas contesté que la volonté des parties était de constituer un tel droit sur l'immeuble, à exercer en commun par B. et C. Sur ce point, il convient dès lors de retenir que par l'acte du 5 mai 2003, B. a constitué sur son immeuble un droit d'usufruit commun en sa faveur et en celle de son épouse. Il est également établi que l'intention de B. était de céder gratuitement la propriété commune de son immeuble à quatre destinataires, dont ses trois enfants. Il reste dès lors à déterminer si le bénéficiaire de la quatrième "part de communauté" était A. de par la volonté du donateur ou s'il faut retenir au contraire que l'intention de celui-ci était d'effectuer une libéralité en faveur de son épouse et que celle-ci a ensuite choisi librement de transmettre l'avantage reçu à sa fille.

**** RFJ 2007 page 121 ****

Selon l'expérience de la vie, il est usuel que des liens affectifs forts se tissent entre un "*parâtre* " et les enfants de son épouse. En l'espèce, l'existence de tels liens entre B. et A. est d'autant plus vraisemblable que celle-ci avait moins de six ans lorsque les époux B. et C. se sont mariés et ont eu leur premier enfant commun. A défaut d'élément contraire, il y a dès lors lieu de présumer que la volonté de B. était de traiter A. et ses trois enfants sans discrimination en attribuant la nue-propriété de la maison familiale en commun aux quatre intéressés. A cet égard, les affirmations relatives à l'absence d'intention de donation entre B. et A. (réclamation du 17 décembre 2003 p. 3; recours p. 4) et au fait que celle-ci n'est pas la fille de celui-là qui n'avait dès lors pas de raison de la faire profiter d'une partie de sa succession (recours p. 13) paraissent avancées uniquement pour les besoins de la cause. Elles perdent même tout crédit lorsqu'elles sont confrontées aux propos suivants, tenus par Me G. dans sa lettre du 17 septembre 2003 au Service (voir ci-dessus, en fait let. B): "il est juste et légitime de considérer, du point de vue affectif, que les quatre enfants de C. sont également les enfants de B., même si A. n'est pas née de l'union des époux B. et C. Ils s'en sont occupé ensemble et la considèrent comme leur fille."

d) En résumé, requalifiant l'acte du 5 mai 2003 du point de vue du droit civil en prenant en considération la volonté réelle des parties telle qu'elle peut être présumée sur la base des circonstances du cas, la Cour fiscale retient l'existence de deux opérations successives: la constitution par B. d'un droit d'usufruit commun sur l'immeuble, en sa faveur et en celle de son épouse, puis la donation par B. de la nue-propriété commune de l'immeuble à ses trois enfants et à A. S'agissant plus particulièrement de la deuxième opération, il y a en effet lieu de faire primer la volonté des parties sur la construction juridique élaborée par elles, selon laquelle une "part de communauté" aurait été donnée successivement par B. à C., puis par celle-ci à A. Cette requalification s'apparente à celle qui doit être opérée dans le système de la donation en chaîne examiné ci-dessus (voir consid. 4b), avec pour différence que les deux donations successives sont en l'espèce comprises dans le même acte et qu'il n'est dès lors pas nécessaire de constater l'existence d'un accord séparé contraignant le premier donataire à transmettre la libéralité au bénéficiaire final. Pour le reste, comme en présence d'une donation en chaîne, il faut constater au regard de la volonté des parties que le rôle de C. s'est limité à celui d'un intermédiaire fiduciaire, la première donation effectuée par B. en sa faveur devant être qualifiée juridiquement de simulation.

**** RFJ 2007 page 122 ****

e) Par ailleurs, contrairement à ce que soutient la recourante, il n'apparaît pas que la donation directe en sa faveur d'une "part de communauté" sur l'immeuble, en nue-propriété et en concurrence avec ses trois frères et sœurs utérins, serait incompatible avec des règles de droit civil en matière de successions ou de régime matrimoniaux.

S'agissant d'abord du droit successoral, il existe certes des règles qui limitent le droit d'une personne à disposer de sa succession, mais il n'est pas contesté que celui-ci dispose en tout état de cause d'une quotité qu'il peut attribuer librement. Or, lorsque comme en l'espèce, les héritiers légaux sont des enfants et l'épouse du disposant, cette quotité disponible est de trois huitièmes (voir notamment art. 457, 462 et 471CC), voire d'un quart si l'usufruit de la totalité de la part des enfants communs est dévolue au conjoint survivant (art. 473CC), ce qui représente selon toute vraisemblance plus que la

valeur économique de la nue-propriété sur la "part de communauté" qui revient en l'occurrence à A.. De plus, il convient de rappeler que la quotité disponible ne se calcule pas d'après les circonstances prévalant au moment d'une éventuelle libéralité faite entre vifs, mais selon la situation et suivant l'état de la succession au jour du décès de la personne concernée, données qui sont susceptibles d'évoluer et qui ne peuvent être prévues à l'avance (voir art. 474 ss CC).

Quant aux règles sur les régimes matrimoniaux, il en ressort qu'en l'absence de tout acte de disposition relatif à l'immeuble, celui-ci aurait continué à figurer parmi les biens propres de B. (voir art. 198CC), sous réserve d'une récompense variable en faveur de ses acquêts (voir art. 209 al. 1 CC) et, le cas échéant, d'une créance variable en faveur des acquêts de son épouse (art. 206 al. 1 CC). La cession à titre gratuit opérée en l'espèce a toutefois modifié la situation dans la mesure où une telle libéralité a pour conséquence d'éteindre la récompense variable en faveur des acquêts de l'époux (voir le commentaire de l'art. 209 al. 3 CC par H. Deschenaux/P.-H. Steinauer/M. Baddeley, Les effets du mariage, Berne 2000, p. 555, n. 1374), sous réserve d'une éventuelle réunion aux acquêts qui n'entre toutefois pas en considération si l'épouse consent à la libéralité (voir art. 208 al. 1 ch. 1 CC; H. Deschenaux/P.-H. Steinauer/M. Baddeley, p. 569 ss, n. 1420 ss, n. 1432). Quant à l'éventuelle créance variable en faveur des acquêts de l'épouse, elle devient certes exigible dès l'aliénation (art. 206 al. 2 CC; H. Deschenaux/P.-H. Steinauer/M. Baddeley, p. 530, n. 1309), mais il faut pour cela que son existence et, le cas échéant, son ampleur soient établies, ce qui

**** RFJ 2007 page 123 ****

n'est pas le cas en l'espèce dans la mesure où il ne ressort pas du dossier si et pour quelle part les acquêts de l'épouse ont contribué à la valeur de l'immeuble. En particulier, il est à tout le moins peu vraisemblable que cette part corresponde par coïncidence à la valeur de la "part de communauté" transmise d'abord par B. à son épouse, puis par celle-ci à A. Par ailleurs, en l'absence de précision particulière, on pourrait au contraire considérer que l'éventuelle créance résultant de l'art. 206 al. 2 CC serait déjà compensée par le droit d'usufruit commun constitué par B. notamment en faveur de son épouse. Enfin, l'exigibilité de l'éventuelle créance ne s'opposerait pas à ce que celle-ci ne soit prise en considération qu'au moment de la liquidation du régime matrimonial (H. Deschenaux/P.-H. Steinauer/M. Baddeley, p. 531, n. 1311). En tout état de cause, il ressort de ces quelques considérations sur l'application des règles sur le régime matrimonial ordinaire qu'une simple référence à celles-ci ne suffit pas pour accréditer la thèse selon laquelle B. avait effectivement la volonté d'attribuer à son épouse la nue-propriété de la quatrième "part de communauté" sur son immeuble.

6. a) La requalification de l'acte du 5 mai 2003 conduit à retenir du point de vue du droit civil l'existence d'une donation de B. en faveur de A. Il convient dès lors de soumettre cette libéralité à la perception de droits d'enregistrement proportionnels au sens des art. 2 et 4 al. 1 LE, sans qu'il soit nécessaire d'examiner si la construction juridique élaborée par les parties remplit les conditions de l'évasion fiscale (ci-dessus consid. 4a; pour des cas de donation en chaîne dans lesquels l'existence d'une évasion fiscale a été reconnue, voir les références citées par F. Richner/W. Frei, § 4 n. 120).

b) Dans la mesure où la recourante se limite à affirmer que cette solution serait contraire à la pratique du Service, sans la moindre référence à un cas similaire qui aurait été traité différemment, le grief de violation du principe de l'égalité s'avère d'emblée infondé.

Quant à l'évocation des actes d'abandon de biens par lesquels des parents remettent une parcelle de terrain à bâtir à un enfant qui cède ensuite à son épouse une part de copropriété, elle ne saurait être déterminante puisqu'elle fait appel à une situation sensiblement différente de celle de l'espèce. Indépendamment du fait que ces deux types de lien sont de nature familiale, il y a en effet lieu d'admettre a priori que les relations existant entre une personne et l'époux de son enfant ne peuvent pas être assimilées et à celles qui peuvent s'établir entre une personne et l'enfant de son époux. Cela est d'autant plus vrai

**** RFJ 2007 page 124 ****

lorsque le *"parâtre"* ou la *"marâtre"* assiste son conjoint dans l'exercice de l'autorité parentale au sein du ménage commun. De façon schématique, il peut être retenu qu'une telle situation est de nature à créer un lien affectif plus direct que le lien d'alliance existant entre une personne et l'époux de son enfant, cette relation reposant quant à elle d'abord de façon plus indirecte sur les deux liens que constituent la filiation et le mariage. Il en résulte que si le lien entre une personne et l'enfant de son époux peut s'avérer suffisant pour présumer l'existence d'une intention de donation de l'un en faveur de l'autre, il n'en va pas de même du rapport entre une personne et l'époux de son enfant. Dans ce deuxième cas, à tout le moins en l'absence de circonstances particulières ou d'intention contraire clairement exprimée, il convient plutôt de retenir que la volonté des parents se limite à l'octroi d'un

avantage à leur enfant et que, si celui-ci décide d'en transmettre une partie à son conjoint, il le fait librement. Il est en effet plus conforme à l'expérience de la vie que les rapports de propriété existant entre les époux ne dépendent en principe pas de la volonté de leurs parents respectifs, mais soient fixés par eux-mêmes dans le cadre du régime matrimonial pour lequel ils ont opté (voir également ci-dessus consid. 4b *in fine*).

c) S'agissant de l'application du taux privilégié de l'art. 16 let. b Tarif LE, conformément à la Directive du 24 juin 2003, elle n'est pas contestée et peut être confirmée.

d) Quant à la fixation de la valeur de la libéralité, il est correct de prendre comme référence la valeur fiscale déterminante pour l'impôt sur la fortune, sous déduction des dettes existant au moment de la donation (art. 14 let. d LE). Par contre, la valeur ainsi obtenue devrait encore être réduite dans la mesure où la "part de communauté" transmise est grevée d'un droit d'usufruit commun en faveur du donateur (voir art. 14 let. b al. 2 ch. 1 LE) et de son épouse (voir art. 14 let. e LE). Comme il ne ressort pas de la décision qu'une telle réduction ait été opérée par l'autorité intimée, il convient de lui renvoyer le dossier sur ce point.

7. a) Pour l'ensemble des raisons qui précèdent, le recours sera partiellement admis et le dossier sera renvoyé à la Direction pour qu'elle procède à un nouveau calcul des droits d'enregistrement à percevoir auprès de A.