

## **GE\_GERICHTE ATA/1351/2017 vom 3. Oktober 2017**

GE Cour de justice, 2017-10-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1351\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1351_2017)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1351/2017 du 3 octobre 2017

IT: GE\_GERICHTE ATA/1351/2017 del 3 ottobre 2017

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Le recours a été interjeté en temps utile devant la juridiction compétente (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 LPA E 5 10).

#### **E. 2**

a. Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). Il contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (al. 2).

Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, la jurisprudence fait preuve d'une certaine souplesse s'agissant de la manière par laquelle sont formulées les conclusions du recourant. Le fait qu'elles ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est, en soi, pas un motif d'irrecevabilité, pour autant que l'autorité judiciaire et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant (ATA/518/2017 du 9 mai 2017 consid. 2a ; ATA/74/2016 du 26 janvier 2016 consid. 2b). Ainsi, une requête en annulation d'une décision doit être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a, de manière suffisante, manifesté son désaccord avec la décision ainsi que sa volonté qu'elle ne déploie pas d'effets juridiques (ATA/518/2017 précité consid. 2a).

b. En l'espèce, la recourante sollicite de la chambre administrative qu'elle se prononce favorablement sur son recours et conclue à ce que la somme de CHF 2'850'000.- ne soit pas prise en compte dans sa fortune imposable au 31 décembre 2012. Bien que formulées de manière inusuelle, ces conclusions permettent de comprendre que la recourante concluent à l'annulation du jugement du TAPI et à ce que la donation litigieuse ne soit pas prise en compte dans sa taxation 2012, sous réserve du montant de CHF 150'000.-. Il s'ensuit que le recours répond aux critères de l'art. 65 LPA et est également recevable de ce point de vue.

#### **E. 3**

L'objet du litige porte sur la question de savoir si c'est à bon droit que l'AFC-GE a effectué une reprise de CHF 3'000'000.- dans la fortune de la recourante pour l'année fiscale 2012, suite à la donation effectuée par les parents de cette dernière par acte du 8 mars 2012.

- 9/16 - A/918/2016

#### **E. 4**

L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 46 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

Sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune l'argent comptant, les dépôts dans les banques et caisses d'épargne, les soldes de comptes courants et tous titres représentant la possession d'une somme d'argent (art. 47 let. c LIPP), ainsi que les créances hypothécaires et chirographaires (art. 47 let. e LIPP).

L'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 49 al. 1 LIPP et 17 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 49 al. 2 LIPP et art. 14 al. 1 LHID).

## **E. 5**

a. Les critères posés par la jurisprudence pour juger de la difficulté de recouvrer une créance sont restrictifs : il faut que le débiteur apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable (ATA/1376/2015 du 21 décembre 2015 consid. 6b ; ATA/44/2011 du 25 janvier 2011 consid. 4c ; ATA/325/2008 du 18 juin 2008 consid. 7b). La perte est certaine lorsque le contribuable démontre qu'il a mis en œuvre les procédures et démarches que l'on peut raisonnablement attendre d'un créancier ou d'un porteur de droit à l'égard de son bien. Une perte commerciale est définitive lorsque, à vues humaines, il n'apparaît pas possible d'attendre le retour à l'état antérieur, ni de compter sur une appréciation réelle de la valeur du bien en cause. Les pertes sur créances deviennent effectives au moment où l'insolvabilité est constatée officiellement par un acte de défaut de biens (ATA/1375/2015 précité consid. 6b et les références citées).

b. L'insolvabilité est une notion de droit fédéral. Le débiteur est insolvable lorsqu'il ne dispose pas de moyens liquides suffisants pour acquitter ses dettes exigibles (ATA/508/2014 du 1er juillet 2014 consid. 6a ; ATA/677/2009 du 22 décembre 2009 consid. 7a). L'insolvabilité suppose que le débiteur se trouve dans une incapacité durable de faire face à ses engagements (ATF 137 II 353 consid. 5.2.1 et les références citées). S'agissant de l'insolvabilité, la jurisprudence de la chambre administrative a posé des critères restrictifs : il faut que le débiteur apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable (ATA/508/2014 précité consid. 6a ; ATA/723/2012 du 30 octobre 2012 consid. 5b ; ATA/132/2009 du 17 mars 2009 consid. 9 ; ATA/147/2003 précité consid. 8).

## **E. 6**

En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit

- 10/16 - A/918/2016 supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable 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 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017 consid. 7a ; ATA/332/2016 du 19 avril 2016).

## **E. 7**

Les parties divergent sur la portée de l'acte du 8 mars 2012 intitulé « donation mobilière ». L'AFC-GE considère qu'il concrétise une donation faite par les parents de la recourante à leur fille, laquelle a fait naître une créance qu'il convient d'inclure dans sa fortune. La recourante considère que l'acte en question relève d'une promesse de donner dont l'éventuelle créance en découlant serait nulle, les donateurs n'ayant pas les moyens financiers d'honorer ladite promesse.

#### **E. 8**

mars 2012 dans la mesure où il existe un élément d'extranéité, les donateurs étant domiciliés au Liban.

a. Selon l'art. 116 al. 1 de la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (LDIP - RS 291), le contrat est régi par le droit choisi par les parties. L'élection de droit doit être expresse ou ressortir de façon certaine des dispositions du contrat ou des circonstances; en outre, elle est régie par le droit choisi (art. 116 al. 2 LDIP).

À défaut d'élection de droit, le contrat est régi par le droit de l'État avec lequel il présente les liens les plus étroits (art. 117 al. 1 LDIP), ces liens étant réputés exister avec l'État dans lequel la partie qui fournit la prestation caractéristique a sa résidence habituelle (art. 117 al. 2 LDIP).

b. En l'espèce, l'acte de « donation mobilière » du 8 mars 2012 liant la recourante à ses parents a été fait à Genève, en la forme authentique auprès d'un notaire suisse, alors que rien ne les obligeait à le faire. Ils ont par ailleurs procédé de la même manière s'agissant de l'acte dénommé « annulation de donation mobilière » du 14 décembre 2015. La donation vise en outre des devises suisses. Il résulte de ces circonstances la volonté commune de la recourante et de ses parents, exprimée de façon tacite, de soumettre les deux actes notariés au droit suisse. Pour le surplus, les parties à la présente procédure se sont référées au droit suisse tout au long de la procédure et n'ont pas contesté l'application dudit droit à l'acte litigieux.

#### **E. 9**

a. 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 CO). La donation est un contrat unilatéral - car une seule des parties

- 11/16 - A/918/2016 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, p. 1605 n. 5 à 7 ad art. 239 CO). Le contrat de donation, acte générateur d'obligation, a pour effet de créer un rapport d'obligation et de faire naître une créance (Margareta BADDELEY, op. cit., p. 1616 n. 56 ad art. 239).

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 » (Margareta BADDELEY, op. cit., p. 1609 n.

26 ad art. 239).

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., n. 37 ad art. 239).

Ce contrat peut revêtir deux formes : la donation manuelle (art. 242 CO) où la naissance de l'obligation de donner et son exécution ont lieu au même moment et la promesse de donner (art. 243 CO) où la conclusion du contrat et son exécution ne sont pas simultanées et qui n'est valable que si elle est faite par écrit.

b. La promesse de donner fait naître, dans le laps de temps entre la conclusion du contrat et son exécution, une dette et une créance correspondante dans le patrimoine du donateur, respectivement du donataire. L'exécution subséquente du contrat n'enrichit plus le donataire et n'appauvrit plus le donateur (Margareta BADDELEY, op. cit., p. 1649 n. 15 ad art. 244).

Sur le plan fiscal, la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée depuis lors par le TAPI, a déjà eu l'occasion de confirmer qu'un recourant disposait d'une créance à l'égard de sa mère, à la suite de la signature par celle-ci d'une promesse de donner (DCRI/14/2007 du 22 janvier 2007).

La mise à disposition de patrimoine, le caractère gratuit et la volonté de donner sont communes au droit civil et au droit fiscal (ATF 118 Ia 497 consid. 2aa). Les motifs pour lesquels les dons sont effectués (reconnaissance, générosité, devoir moral, etc.) n'exercent aucune influence sur l'assujettissement. La notion de donation peut être plus large en droit fiscal qu'en droit civil

- 12/16 - A/918/2016 (ATF 118 Ia 497 consid. 2cc ; ATA/612/2016 du 12 juillet 2016 consid. 14 et les arrêts cités).

#### **E. 10**

Pour déterminer le contenu d'un contrat, le juge doit rechercher, tout d'abord, la réelle et commune intention des parties selon l'interprétation dite subjective (art. 18 al. 1 CO) fondée notamment sur des éléments postérieurs au moment où le contrat a été conclu (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1; 132 III 626 consid. 3.1; 129 III 675 consid. 2.3; arrêt du Tribunal fédéral 4A\_607/2010 du

#### **E. 14**

Selon le Tribunal fédéral, la créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. La créance fiscale prend naissance ex lege, sans aucune autre intervention extérieure : la doctrine parle de la naissance immédiate de la créance fiscale. La taxation n'a aucun effet constitutif, elle n'est pas une condition de l'existence de la créance d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter

- 14/16 - A/918/2016 LOCHER, op. cit., p. 308 ; ATF 107 Ib 376 consid. 3 p. 378 et les références citées). L'existence et le contenu de la créance fiscale sont fixés par la loi, raison pour laquelle dite créance est en principe irrévocable : dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 ; 2C\_692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2 et les références citées). La

naissance ex lege de la créance fiscale a également pour conséquence que le moment de la réalisation du revenu ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable ; si tel était le cas, le contribuable pourrait différer et, par-là, déterminer lui-même en fonction de ses convenances personnelles à quel moment ce revenu est imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 ; 2C\_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.2 in RDAF 2010 II 474 et les références citées).

#### **E. 15**

En présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_728/2013 du 16 janvier 2014 consid. 4.1.2 ; ATA/286/2017 du 14 mars 2017 consid. 6 ; ATA/505/2016 du 14 juin 2016 consid. 4b).

#### **E. 16**

En l'espèce, la recourante expose que la révocation a été effectuée sur la base de l'art. 250 al. 1 ch. 2 CO lequel permet au donateur de révoquer sa promesse de donner et d'en refuser l'exécution lorsque sa situation s'est modifiée d'une manière telle que la donation serait extraordinairement onéreuse pour lui. Or, la validité de ladite révocation est douteuse, dans la mesure où, d'une part, les motifs indiqués dans l'acte du 14 décembre 2015 n'ont pas trait à une modification de la situation financière des donateurs et, d'autre part, il n'est pas certain que les donateurs aient respecté le délai d'un an imposé à l'art. 251 al. 1 CO pour ce faire. Ce point peut toutefois souffrir de rester ouvert compte tenu de ce qui suit.

Le fait que la recourante et ses parents ont signé, le 14 décembre 2015, un acte intitulé « annulation de donation mobilière » est sans incidence dans le présent litige, ledit acte n'ayant pas d'impact, d'un point de vue fiscal, sur la fortune de la recourante pour l'année fiscale 2012. En effet, comme rappelé ci-dessus, dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_152/2015 précité consid. 4.2). Or, la recourante a acquis en 2012 un droit ferme au versement de la somme de CHF 3'000'000.-. Dite créance fiscale étant née, elle ne peut pas être réduite à néant par une opération destinée à effacer la stipulation contractuelle lui ayant donné naissance. La recourante ne peut par ailleurs être suivie lorsqu'elle allègue par devant la chambre de céans que la révocation de la promesse de donner a eu lieu en 2012, immédiatement après la signature de l'acte de donation du

- 15/16 - A/918/2016 8 mars 2012 et que l'acte du 14 décembre 2015 ne visait qu'à confirmer par écrit ladite révocation. La recourante a en effet affirmé, dans son recours au TAPI du

#### **E. 18**

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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