

GE_GERICHTE ATA/1848/2019 vom 20. Dezember 2019

GE Cour de justice, 2019-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1848_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/1848/2019 du 20 décembre 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/1848/2019 del 20 dicembre 2019

Regeste

Résumé: Les personnes morales qui poursuivent des buts économiques au sens large ne sont pas motivées par une dimension subjective lorsqu'elles procèdent à des prestations gratuites. Leurs bénéficiaires ne sauraient donc invoquer l'exonération fiscale. Selon la jurisprudence, l'exonération d'une donation s'applique essentiellement dans le cas où le donateur est une personne physique. De plus, 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.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2)

Le litige porte sur la question de savoir si le montant de CHF 1'046'962.- considéré par l'AFC-GE comme un revenu imposable et confirmé comme tel par le TAPI constitue une donation exempte de taxation pour la période fiscale 2011.

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1). 3) a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). L'art. 17 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), applicable en l'espèce, la période fiscale concernée étant 2011 (art. 72 al. 1 LIPP), prévoit quant à lui que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions.

b. Tout revenu que la loi n'exclut pas expressément du champ d'application de la LIFD et de la LIPP est considéré comme faisant partie du revenu imposable. Celui-ci comprend l'ensemble des revenus du contribuable, quelle qu'en soit leur nature ou leur forme. L'impôt frappe le revenu global (ATA/1727/2019 du

- 9/14 - A/1050/2018 26 novembre 2019 ; ATA/1089/2016 du 20 décembre 2016 ; ATA/905/2015 du 1er septembre 2015).

c. Si la notion de revenu n'est pas définie précisément par la loi, la jurisprudence et la doctrine suisses retiennent en principe comme déterminante la théorie de l'accroissement net du patrimoine (ATF 125 II 113 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_766/2010 du

29 juillet 2011 consid. 2.1 ; ATA/1727/2019 précité), c'est-à-dire une conception extensive de la notion de revenu (ATA/167/2012 du 27 mars 2012). Selon celle-ci, le revenu acquis par un contribuable se compose de tout accroissement de son patrimoine constaté au cours de la période fiscale considérée, ce qui peut provenir tant d'une augmentation des actifs que d'une diminution des passifs (ATA/1727/2019 précité). 4)

Selon les art. 24 let. a LIFD et 27 let. d LIPP, sont exonérés de l'impôt les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les exceptions au principe de l'accroissement net du patrimoine consacré aux art. 16 al. 1 LIFD et 7 al. 1 LHID qui concrétise le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique doivent être interprétés restrictivement (ATF 139 II 363 consid. 2).

Les art. 24 let. e LIFD et 27 let. f LIPP prévoient que sont exonérés de l'impôt les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, à l'exception des pensions alimentaires et des contributions d'entretien mentionnées à l'art. 23 let. f LIFD, respectivement à l'art. 26 let. f LIPP.

a. La donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contrepartie 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, p. 1605 n. 5 à 7 ad art. 239 CO).

La donation se caractérise par un élément subjectif, la volonté du donateur de donner sans contre-prestation correspondante, et par deux critères objectifs, la

- 10/14 - A/1050/2018 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).

Auprès des personnes physiques, l'*animus donandi* ne saurait être retenu sur une seule base objective : le constat d'un écart entre prestation et contrepartie ne suffit pas à lui seul à conclure à une donation mixte ; il peut y avoir d'autres raisons à un tel écart, et la dimension subjective doit être examinée pour pouvoir conclure à une donation. Lorsque l'*animus donandi* est retenu, il existe un parallélisme fiscal : la donation ne peut être déduite des revenus imposables du donateur, mais elle est exonérée chez le donataire. Sous l'empire de l'ancien arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un IFD (aAIFD), la jurisprudence avait retenu que l'exonération d'une donation s'appliquait essentiellement dans le cas où le donateur est une personne physique. Les personnes morales qui

poursuivent des buts économiques au sens large ne sont pas motivées par un but de cet ordre même lorsqu'elles procèdent à des prestations gratuites. Leurs bénéficiaires ne sauraient donc invoquer l'exonération de l'art. 24 lit. a LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2A.303/1994 du 23 décembre 1996 consid. 3d = RF 1997 p. 418 ; Yves NOËL in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct - Commentaire romand, 2ème éd., 2017, p. 593 n. 12 ad art. 24 LIFD). Il en va en principe de même des sommes versées sans contrepartie par des fondations, car celles-ci doivent agir en exécution de leurs obligations statutaires (arrêt du Tribunal administratif zurichois du 6 mai 1997 in StE 1998 B 21.3 n° 3). De même, lorsqu'une personne morale telle qu'une banque renonce à une prétention à l'égard d'une personne privée, il s'agira pour cette dernière d'un revenu au sens général de l'art. 16 al. 1 LIFD (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, T. I, 2019, n. 10 ad art. 24), et un abandon de créance génère ainsi en principe un revenu chez le débiteur qui voit sa dette effacée (ATF 142 II 197 consid. 5.1 ; ATA/937/2019 du 21 mai 2019 consid. 7b et les références citées).

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 (ATF 118 Ia 497 consid. 2b.aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_597/2017 du 27 mars 2018 consid. 3.1.2). 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 (ATF 118 Ia 497 consid. 2b.cc).

De plus, 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,

- 11/14 - A/1050/2018 quelle qu'en soit la cause (arrêt du Tribunal fédéral 2C_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.2).

b. Selon une jurisprudence constante, 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 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 (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4). 5)

En l'espèce, dans sa déclaration fiscale du 29 janvier 2013, la recourante mentionne avoir reçu de la société en 2011 CHF 212'941.- de rente de veuve. Le 29 novembre 2013, la société a attesté lui avoir octroyé en 2011 une rente de soutien de USD 240'000.-, équivalant à environ CHF 211'200.- à un taux de change d'un USD à CHF 0.88, et un acompte d'USD 500'000.-, équivalant à environ CHF 440'000.- au même taux de change, à valoir sur une donation finale dont le montant était encore à déterminer. Selon l'attestation établie par M. D_____ le 29 janvier 2015, celui-ci a donné de ses deniers, à la recourante les sommes d'USD 5'386'860.- en 2007, USD 350'000.- en 2014 et 2015, et une donation d'USD 7'000'000.- répartie en vingt versements annuels d'USD 350'000.- de 2016 à 2035.

Devant le TAPI, la recourante a conclu à l'exonération des montants de CHF 212'941.-, CHF 443'628.- et CHF 390'393.-. De son côté, dans son courrier du 11 novembre 2016, l'AFC-GE a retenu comme revenu imposable le montant de CHF 1'046'962.- à titre de «

rentes » versées en 2011 par la société à hauteur d'USD 740'000.- et par la famille E _____ à concurrence d'USD 440'000.-. D'après le relevé du compte de la recourante _____, IBAN _____ 0000 2401 1977 2801 ouvert en USD à la I _____, à Beyrouth, couvrant la période du 1er janvier au 31 décembre 2011, la recourante a perçu des versements mensuels d'USD 40'000.-, soit USD 440'000.-, dont la provenance n'est pas spécifiée. Celle-ci allègue que ce montant est une donation de la famille E _____. L'AFC- GE retient cette origine des fonds. Néanmoins, les documents bancaires produits ne démontrent pas le bien-fondé de cette allégation, à savoir la provenance des fonds. De plus, l'intéressée a, à plusieurs reprises, varié de versions au sujet du motif des donations de la famille E _____, parlant d'un devoir moral, de la coutume, d'une obligation coutumière pour finalement alléguer un « libre cadeau, et non une obligation légale ou morale, ou de toute autre sorte » alors que, selon la jurisprudence précitée, les motifs pour lesquels les dons sont effectués n'exercent aucune influence sur l'assujettissement.

- 12/14 - A/1050/2018

Ainsi, il ressort du dossier que les donations de la famille E _____ et de M. D _____ ne portent pas sur la période fiscale concernée 2011. Selon l'attestation précitée du 29 janvier 2015, celles-ci se rapportent aux années 2007 pour USD 5'386'860.-, 2014 et 2015 pour 350'000.- par an et de 2016 jusqu'en 2035 un versement annuel d'USD 350'000.-, soit USD 7'000'000.-.

En revanche, la société admet, dans son attestation du 29 novembre 2013, avoir versé en 2011 une rente de soutien d'USD 240'000.- et un acompte d'USD 500'000.- sur une donation dont le montant total restait à déterminer. À défaut d'éléments de preuves fournis par la recourante – à qui incombe le fardeau de la preuve – sur ce qui réduirait ou éteindrait son obligation fiscale, le montant d'USD 440'000.- doit être considéré comme provenant de la société. Il appartenait, en effet, non seulement à la recourante d'alléguer les donations de la famille E _____ durant la période fiscale pertinente, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. Certes, la société a été fondée par feu M. E _____ et appartenait à la famille E _____, M. D _____ ayant été le président de son conseil d'administration. Toutefois, celle-ci, en 2011, était une personne morale poursuivant des buts économiques, notamment dans le domaine de la construction immobilière, de sorte que le bénéficiaire de ses prestations gratuites ne saurait invoquer une exonération fiscale au sens des dispositions légales précitées. La recourante n'a en particulier pas démontré, ni même allégué, que l'impôt sur les donations aurait été acquitté au Liban.

Au surplus, quand bien même les prestations reçues se fondaient, comme la recourante l'a allégué devant le TAPI, sur une obligation coutumière ou naturelle, elles ne seraient, selon la jurisprudence, pas exonérées d'impôt non plus.

La recourante n'a enfin pas démontré avoir des liens de famille avec la famille E _____, de sorte qu'elle ne peut revendiquer une exonération fiscale en tant que prestation versée en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille.

Partant, le jugement du TAPI qui retient que la somme de CHF 1'046'962.- doit être appréhendée comme un revenu imposable est conforme au droit.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. 6)

Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la
recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera
allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

- 13/14 - A/1050/2018

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