

GE_GERICHTE ATA/446/2014 vom 17. Juni 2014

GE Cour de justice, 2014-06-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_446_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/446/2014 du 17 juin 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/446/2014 del 17 giugno 2014

Regeste

Résumé: Intimé qui a observé dans sa déclaration fiscale 2009 que la créance (CHF 250'000.-) qu'il détenait envers une tierce personne était « transformée en don ». L'intimé n'était pas en droit de modifier les éléments indiqués dans sa première déclaration fiscale jusqu'à la date des bordereaux ICC et IFD, car le bordereau sur les droits d'enregistrement avait déjà été notifié entre les modifications de la déclaration fiscale. La recourante n'a pas établi un bordereau de droits d'enregistrement d'office et la somme litigieuse constitue bien une donation, dès lors que qu'elle contient toutes les caractéristiques d'une telle prestation. Recours admis.

Erwägungen

E. 3

mai 2010, de sa déclaration fiscale pour l'année 2009 qui devait remplacer celle du 19 mars 2010 reçue par l'AFC-GE. A nouveau, sur le document « Etat des titres F2 », figurait la créance de CHF 252'000.- envers Mme B_____.

Il joignait également à la réclamation l'ordre de transfert daté du 7 novembre 2008. Le cours de la monnaie USD/CHF était de 1.1760. 6)

Le 3 juin 2010, l'AFC-GE a adressé à M. A_____ ses bordereaux de taxation pour l'année 2009, fondé sur les éléments indiqués par ce dernier dans la déclaration du 19 mars 2010. L'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) s'élevait à CHF 2'601,75, calculé sur un revenu imposable de CHF 92'674.- au taux de CHF 92'600.-. L'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) s'élevait à CHF 40'161,30, calculé sur un revenu imposable de CHF 83'338.- au taux de CHF 83'338.-, et sur une fortune de CHF 3'837'047.- au taux de CHF 3'837'047.-. 7)

Le 25 novembre 2010, l'AFC-GE a écrit à M. A_____. Elle lui a rappelé que le règlement des droits d'enregistrement sur la donation mobilière n'avait pas été effectué dans les délais et que les intérêts couraient jusqu'au paiement intégral et définitif de la créance. Afin d'éviter une surtaxe, le montant de CHF 131'911,05 (intérêts au 6 décembre 2010) devait être versé par M. A_____ dès réception du courrier. 8)

Par décision sur réclamation du 6 décembre 2010, l'AFC-GE a maintenu le bordereau de droits d'enregistrement du 27 avril 2010, au motif que la modification dans l'état de fortune du contribuable ne pouvait pas être prise en compte. 9)

Le 16 décembre 2010, M. A_____ a formé réclamation contre les bordereaux IFD et ICC du 3 juin 2010.

Lorsqu'il avait reçu les bordereaux datés du 3 juin 2010 et basés sur sa première déclaration fiscale, il n'avait pas réagi, car il était certain que sa nouvelle déclaration pour l'année 2009

datée du 3 mai 2010 allait être traitée par l'AFC-GE. Suite à divers contacts avec les services de l'AFC-GE (téléphoniques, correspondances et entretien), il était évident que celle-ci n'avait pas reçu la nouvelle formule de sa déclaration fiscale pour l'année 2009. Il joignait dès lors son courrier du 3 mai 2010 ainsi que la copie de la nouvelle formule de sa déclaration fiscale pour l'année 2009. 10) Le 17 décembre 2010, M. A_____ a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), devenue le 1er janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci- - 4/18 - A/4533/2010 après : TAPI) contre la décision sur réclamation du 6 décembre 2010 concernant le bordereau de droits d'enregistrement du 27 avril 2010.

Il reprenait ses arguments exposés dans sa réclamation du 3 mai 2010. L'AFC-GE n'avait pas tenu compte de la nouvelle formule de sa déclaration fiscale 2009 datée du 3 mai 2010.

Il informait également la CCRA qu'il serait très vraisemblablement absent de Suisse de mi-janvier à fin février 2011.

Le TAPI a enregistré le recours sous le numéro de cause A/4533/2010. 11) Le 24 février 2011, par deux décisions séparées, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de M. A_____ du 16 décembre 2010 et maintenu les bordereaux IFD et ICC 2009 datés du 3 juin 2010. L'intéressé avait déposé une déclaration/comptabilité complète et conforme, dûment signée. Cette déclaration/comptabilité avait « valeur d'un aveu extrajudiciaire » et la présomption qui en découlait ne pouvait être renversée que si ce dernier apportait la preuve d'une erreur. La nouvelle formule de la déclaration d'impôt ne pouvait pas être acceptée.

La motivation des deux décisions était la même. 12) Le 1er avril 2011, M. A_____ a interjeté recours auprès du TAPI contre la décision sur réclamation du 24 février 2011 maintenant le bordereau ICC 2009. Il a conclu à la jonction de la cause avec la procédure A/4533/2010, à l'annulation de la décision sur réclamation du 24 février 2011 et à l'imposition de sa créance de CHF 252'000.-.

Il était incontestable qu'au 31 décembre 2009, son amie lui devait cette somme, de sorte que l'AFC aurait dû en tenir compte. Son indication, dans la rubrique « Observations » de sa première déclaration d'impôt 2009, n'était pas très heureuse et pouvait induire l'AFC en erreur. Toutefois, cette indication ne correspondait pas à la réalité des faits.

Si toutefois les droits de donation devaient être maintenus, la deuxième version de sa déclaration devait être considérée comme une dénonciation spontanée d'un élément de sa fortune non déclaré, à savoir sa créance de CHF 252'000.-, entraînant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt.

Comme pièce nouvelle, M. A_____ a produit une déclaration écrite signée par Mme B_____ du 25 mars 2011. Dans cette dernière, Mme B_____ attestait avoir reçu de M. A_____, en novembre 2008, un prêt d'un montant de USD 215'000.- afin d'acquérir un bien immobilier en Californie, acquisition qui n'était pas encore réalisée. M. A_____ lui avait annoncé qu'il lui donnerait peut-être le montant précité si l'achat devait se concrétiser, puisqu'il allait occuper, lui aussi,

- 5/18 - A/4533/2010 ce bien immobilier. A ce jour, M. A_____ n'avait toutefois pas abandonné sa créance, de sorte qu'elle était toujours débitrice de USD 215'000.-.

Le TAPI a enregistré le recours sous le numéro de cause 1_____. 13) Par jugement du 12 avril 2011 (2_____, dans la cause A/4533/2010), le TAPI a déclaré le recours de M.

A_____ irrecevable pour défaut de paiement de l'avance de frais, en application de l'art. 86 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).

Par acte du 13 mai 2011, M. A_____ a interjeté recours contre le jugement précité auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation et au renvoi de la cause pour nouveau jugement.

Par arrêt du 27 juillet 2011 (3_____), la chambre administrative a admis le recours et renvoyé la cause au TAPI. Le TAPI avait fait preuve de formalisme excessif en déclarant le recours de M. A_____ irrecevable. 14) Dans ses réponses des 14 mars et 29 juin 2012, l'AFC a conclu, principalement au rejet des recours.

Dans la mesure où, en annexe à ses déclarations fiscales pour les années 2008 et 2009, le recourant n'avait produit aucune pièce justifiant l'existence du prêt allégué (accord écrit, modalités de remboursement, garanties, etc.), les conditions de l'imposition d'une donation étaient réalisées.

M. A_____ n'avait pas non plus démontré que la somme de CHF 252'000.- aurait été investie dans l'acquisition d'une maison, ou qu'elle était encore à libre disposition de Mme B_____, à cette fin. Il n'avait pas non plus démontré que ce montant n'avait pas été dépensé à d'autres fins personnelles. L'intéressé s'était donc appauvri au bénéfice de Mme B_____. Il apparaissait qu'il avait sciemment renoncé à déclarer en 2009 la créance comme élément de sa fortune. Il n'aurait « vraisemblablement pas déclaré le bien immobilier sis aux États-Unis ». Ce n'était que lorsqu'il avait reçu le bordereau de droits d'enregistrement qu'il avait modifié sa déclaration fiscale 2009. Tous les éléments concordaient à démontrer qu'il s'agissait d'une donation.

La reconnaissance de dette signée par Mme B_____ n'avait été établie qu'en date du 25 mars 2011, soit quelques jours seulement avant le dépôt du recours du 1er avril 2011. De plus, ce document ne prévoyait pas le paiement d'intérêts, ni d'échéances pour le remboursement du prêt. La volonté de rembourser de Mme B_____ ne ressortait pas de ce document qui ne saurait valoir comme moyen de preuve ni être reconnu comme une reconnaissance de dette.

- 6/18 - A/4533/2010

Enfin, l'AFC-GE a conclu, subsidiairement, que si le TAPI constatait qu'il n'y avait pas eu de donation, elle accepterait d'annuler le bordereau de droits d'enregistrement et de réintégrer le montant de CHF 252'000.- dans la fortune du recourant pour l'année 2009 et, par conséquence, de corriger sa taxation ICC 2009 dans ce sens. 15) Le 2 avril 2012, M. A_____ a maintenu ses deux recours et requis leur jonction comme cela ressortait des conclusions figurant dans son recours du 1er avril 2011. 16) Par jugement du 8 avril 2013, envoyé pour notification le 17 avril 2013, le TAPI a, après avoir procédé à la jonction des causes sous le numéro A/4533/2010, admis les recours de M. A_____.

M. A_____ était en droit de modifier les éléments indiqués dans sa déclaration fiscale du 19 mars 2010, pour l'ICC, jusqu'à la date du bordereau daté du 3 juin 2010.

S'agissant du bordereau de droits d'enregistrement du 27 avril 2010, l'AFC- GE n'aurait pas dû l'établir sans aucune demande de renseignements préalable. En effet, ce bordereau n'avait pas été fondé sur une déclaration faite par M. A_____ en vue des droits d'enregistrement, mais découlait d'une interprétation spontanée de l'administration fiscale des indications fournies par M. A_____ visant sa taxation ordinaire. L'intéressé n'ayant

enregistré aucun acte de donation, l'AFC-GE ne pouvait établir le bordereau de droits d'enregistrement du 27 avril 2010 que d'office, en respectant scrupuleusement les conditions posées par la loi.

La seule indication de M. A _____ faisant état que sa créance avait été convertie en don aurait dû conduire l'AFC-GE à différer l'envoi du bordereau de droits d'enregistrement, le temps de clarifier la portée juridique des indications du contribuable. Cela s'imposait d'autant plus que les droits d'enregistrement étaient élevés, que l'identité du donataire n'était pas certaine et que tous les éléments objectifs et subjectifs d'une donation ne ressortaient pas des indications fournies par M. A _____. De plus, par une demande de renseignements préalable, l'AFC-GE aurait également dû donner à M. A _____ l'occasion de comprendre la portée de son indication relative à la créance en cause, ce qu'il avait fait suite à la notification du bordereau du 27 avril 2010.

Le bordereau de droits d'enregistrement du 27 avril 2010 était fondé uniquement sur des indices d'une donation et avait été notifiée sous pli simple et sans aucun avertissement préalable. Il n'était ainsi pas valable. Par conséquent, à la date de ce bordereau, M. A _____ pouvait encore modifier sa déclaration d'impôt pour l'ICC du 19 mars 2010 et l'AFC-GE aurait dû tenir compte de celle déposée le 3 mai 2010.

- 7/18 - A/4533/2010

L'allégation de l'AFC-GE selon laquelle M. A _____ n'aurait pas rectifié sa déclaration du 19 mars 2010 s'il n'avait pas reçu le bordereau de droits d'enregistrement du 27 avril 2010 était dénuée de pertinence. En effet, si l'administration fiscale avait instruit sur la donation par une demande de renseignements, au lieu de notifier immédiatement un bordereau, M. A _____ aurait pris la même position que celle adoptée à la notification de celui-ci.

Il n'y avait dès lors pas lieu de trancher la question de l'existence d'une donation.

L'AFC-GE n'avait pas non plus établi tous les éléments objectifs et subjectifs d'une donation, alors que le fardeau de la preuve de cet élément imposable lui incombait. Non seulement la volonté de Mme B _____ d'accepter gratuitement la somme de CHF 252'000.- n'était pas établie, mais aussi M. A _____ avait rendu vraisemblable qu'il lui avait conféré cette somme à raison d'une contre-prestation, soit afin d'acquérir un bien immobilier qui lui servirait comme habitation personnelle. Il était exact qu'à la date du transfert des fonds aucune pièce démontrant que ce versement était un prêt n'avait été produite. Toutefois, dans le cadre de sa taxation 2008, M. A _____ avait déclaré ce versement comme une créance et l'AFC-GE l'avait taxée comme telle.

Enfin et au vu des circonstances, il pouvait être accordé une portée juridique à la reconnaissance de dette de mars 2011, bien qu'elle ait été produite tardivement au cours de la procédure.

Le bordereau de droits d'enregistrement du 27 avril 2010 était annulé et le dossier était renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle taxation en ICC 2009, incluant la créance de CHF 252'000.- dans la fortune imposable du recourant. 17) Le 10 mai 2013, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement précité en concluant à son annulation et à la confirmation du bordereau de droits d'enregistrement du 27 avril 2010 et de la taxation ICC 2009 telle que fixées par décisions des 3 juin 2010 et 24 février 2011. Si par impossible la chambre administrative venait à confirmer le jugement entrepris, la taxation ICC 2009 de M. A _____ devait être rectifiée par la réintégration du montant de la

créance de CHF 252'000.- dans son état des titres 2009.

En déposant sa déclaration fiscale 2009 - qui avait valeur d'aveu extra-judiciaire -, en indiquant précisément dans la rubrique « Observations de l'état des titres » que le prêt de CHF 252'000.- en faveur de Mme B _____ « [avait] été transformé en don » et en omettant de déclarer le prêt dans son état des titres 2009, M. A _____ avait reconnu de manière expresse avoir abandonné sa créance. Il avait ainsi décidé spontanément de modifier la nature du prêt (déclaré comme tel dans la déclaration fiscale 2008) en don. La preuve de l'existence de l'*animus donandi* était ainsi apportée. De plus, le fait que le montant des droits - 8/18 - A/4533/2010 d'un bordereau de droits d'enregistrement soit minime ou élevé n'obligeait en rien l'administration fiscale à procéder à une demande de renseignement auprès du donateur. Toute personne était libre de faire des dons à qui elle désirait sans que l'AFC-GE ne demande de manière intrusive s'il s'agissait d'une donation. Enfin, la taxation en matière de droits d'enregistrement ne constituait pas une taxation d'office, dans la mesure où elle ne comportait pas la mention « Taxation d'office » et se fondait sur la déclaration de M. A _____ que l'AFC-GE n'avait pas à mettre en doute. Le changement de qualification de la part de M. A _____ n'était que consécutif au bordereau de droits d'enregistrement, mais n'avait pas modifié la volonté première de donner de M. A _____. L'AFC-GE pouvait ainsi s'en tenir aux indications mentionnées dans la première déclaration fiscale sans procéder à une taxation d'office.

Le versement de CHF 252'000.- (USD 215'000.-) à Mme B _____ contenait les deux éléments objectifs de la donation, soit l'acte d'attribution et la gratuité, ainsi que l'élément subjectif, soit l'intention libérale. L'ordre de transfert du

E. 7

novembre 2008 en faveur de Mme B _____ constitue une donation et non un prêt.

Le versement opéré par l'intimé contient à la fois les deux éléments objectifs de la donation, soit l'acte d'attribution et la gratuité, ainsi que l'élément subjectif, soit l'intention libérale.

La somme de USD 215'000.- a été versée sur le compte bancaire de Mme B _____ et comme le relève, à juste titre la recourante, l'ordre de transfert ne fait aucune mention d'un prêt pour l'achat d'un bien immobilier aux États-Unis. A ce propos, l'intimé n'a pas produit de documents attestant - ne serait-ce - de la réalité de ce projet. L'absence de documents sur ce point constitue dès lors un indice renforçant le sentiment que ce versement constitue bel et bien une donation et non un prêt.

De plus, l'observation contenue dans la déclaration fiscale 2009 du 19 mars 2010 selon laquelle « la créance de CHF 252'000.- envers Mme B _____ [avait] été transformée en don » ne laisse pas de place au doute quant à la volonté de l'intimé de procéder à une donation, le mot « transformée » impliquant par ailleurs une modification de statut quant à la somme concernée passant d'une créance à une donation.

- 17/18 - A/4533/2010

Enfin, la reconnaissance de dette datée du 25 mars 2011 a été produite tardivement dans le cours de la procédure et a été établie plus de deux ans après l'ordre de transfert du 7 novembre 2008, de sorte qu'aucune portée ne peut lui être accordée. Au contraire, la volonté de donner de l'intimé a été prouvée à satisfaction de droit et l'appréciation de la recourante à cet égard est fondée. 7)

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera admis, le jugement du TAPI du 8 avril 2013 annulé. Le bordereau de droits d'enregistrement du 27 avril 2010 ainsi que la décision sur réclamation ICC du 24 février 2011 seront rétablis. 8)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de M. A_____, qui succombe, et il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

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