

GE_GERICHTE ATA/635/2023 vom 13. Juni 2023

GE Cour de justice, 2023-06-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_635_2023

FR: GE_GERICHTE ATA/635/2023 du 13 juin 2023

IT: GE_GERICHTE ATA/635/2023 del 13 giugno 2023

Regeste

Résumé: Les éléments au dossier montrent que le lien entre la vente fructueuse de la société dirigée par le recourant et la somme qui lui a été versée par l'actionnaire majoritaire ne permet pas de considérer que l'élément subjectif de la donation est rempli, faute d'animus donandi. Leur longue amitié ne suffit pas à considérer que l'actionnaire a agi dans un but purement désintéressé, vu son intention de remercier le recourant pour son travail en partageant avec lui le bénéfice substantiel résultant de la vente de la société. La donation ne peut donc être présumée. Le montant versé doit être considéré comme une gratification. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 05

; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 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) À titre préalable, les recourants invoquent une violation de leur droit être entendu, dans la mesure où le TAPI n'a pas donné suite à leur demande d'audition des parties et d'F_____. Ils réitèrent cette requête par-devant la chambre de céans. 2.1. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas la juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier si elle acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1. ; 140 I 285 consid. 6.3.1). La violation du droit d'être entendu doit en principe entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances du recourant sur le fond (ATF 141 V 495 consid. 2.2 ; 140 I 68 consid. 9.3 ; 135 I 279 consid. 2.6.1). Une réparation devant l'instance de recours est possible si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_302/2018 du 14 mars 2019 consid. 2.1). La réparation dépend cependant de la gravité et de l'étendue de l'atteinte portée au droit d'être entendu et doit rester l'exception (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; 126 I

- 11/18 - A/2631/2021 68 consid. 2). Elle peut se justifier en présence d'un vice grave notamment lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 136 V 117 consid. 4.2.2.2). Enfin, la

possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de la violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir eu le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/1021/2020 du 13 octobre 2020 consid. 4a ; ATA/1152/2019 du 19 juillet 2019 consid. 2c et les arrêts cités). 2.2. In casu, dès lors que lors de l'audience du 15 février 2023, tant les parties qu'F_____ ont été entendues, il a été donné suite à la conclusion préalable des recourants en ce sens. En outre, ledit acte d'instruction est également de nature à rendre sans objet le grief de violation du droit d'être entendu des recourants envers le TAPI pour le même motif. Si une telle hypothèse devait être considérée comme avérée, il y aurait lieu de constater qu'elle aurait été réparée par-devant la chambre de céans. Au vu de ce qui précède, ce grief sera écarté. 3) Le litige porte sur la question de savoir si les décisions de l'intimée du 12 août 2021 retenant que le versement effectué par F_____ de CHF 1,8 million en faveur du contribuable constitue une prestation imposable au titre de gratification sont fondées, ou si celui-ci doit être considéré comme une donation, exempte d'impôts.

3.1. Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Cette disposition exprime la théorie de l'accroissement du patrimoine, respectivement du principe de l'imposition du revenu global net, selon lesquels tous les montants qui accroissent le patrimoine d'une personne sont inclus dans son revenu imposable, à moins d'être expressément exonérés (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; 143 II 402 consid. 5.1). Dans la LIFD, les revenus exonérés sont les gains en capitaux privés (art. 16 al. 3 LIFD) et les revenus énumérés dans la liste exhaustive figurant à l'art. 24 LIFD (ATF 143 II 402 consid. 5.1). Dans un système caractérisé par une imposition générale des revenus, ces exceptions à l'imposition doivent être interprétées de manière restrictive (ATF 146 II 6 consid. 4.1 ; 143 II 402 consid. 5.3).

L'art. 17 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) a un contenu similaire à l'art. 16 LIFD et conforme à l'art. 7 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation fiscale des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14).

Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y

- 12/18 - A/2631/2021 compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. LIFD et 18 al. 1 LIPP). La nature de l'activité et l'organisation des rapports de travail ne sont pas déterminantes. En particulier, le fait que la rémunération soit versée pour l'activité principale ou une activité accessoire du contribuable, la manière dont elle est nommée, la forme (argent ou prestations appréciables en argent) sous laquelle la rémunération est versée pour la prestation fournie et le fait que le montant de la rémunération soit fixe ou variable ne jouent aucun rôle. Les prestations de tiers doivent être ajoutées au revenu du travail si elles ont un lien économique avec le rapport de travail et si le contribuable les reçoit en vue de son activité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_379/2020 du 7 juillet 2020 consid. 3.1). 3.2. En vertu des art. 24 let. a LIFD et 27 let. d LIPP, les dévolutions de fortune ensuite d'une donation sont exonérées de l'impôt sur le revenu.

L'impôt sur les donations et l'impôt sur le revenu sont donc exclusifs l'un de l'autre (arrêt du

Tribunal fédéral 2C_148/2020 du 19 janvier 2021 consid. 7). Les donations sont exonérées de l'impôt direct sur le revenu, afin d'éviter une double imposition avec l'impôt sur les donations, que pratiquement tous les cantons prélèvent et qui est de leur compétence exclusive (ATF 146 II 6 consid. 6.1). 3.3. En principe, la loi fiscale lie l'imposition des successions et donations aux transferts et institutions du droit civil ; elle peut s'écarter du droit civil pour donner une définition propre des cas d'imposition mais, en vertu du principe de la légalité de l'impôt, elle doit le dire expressément (Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal suisse*, Neuchâtel 1998, p. 522). Lorsque la norme opère clairement son rattachement au droit civil, elle doit être appréciée dans le contexte du droit civil et les concepts du droit civil être pris dans leur acception civile (Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3e éd., Bâle 2007, p. 52 ; Walter RYSER/Bernhard ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse*, 4e éd., Berne 2002, p. 78). 3.4. En droit civil, la donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contre-prestation correspondante (art. 239 al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse - CO, Code des obligations - 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

- 13/18 - A/2631/2021 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. 3.5. La notion fiscale de donation ne se recoupe pas forcément entièrement avec celle du droit civil ; elle peut en effet comporter des particularités en raison du but de la loi ou pour des motifs pratiques. Les critères de l'acte d'attribution entre vifs, de la gratuité et de l'*animus donandi* sont toutefois communs. L'acte d'attribution ne consiste pas nécessairement en une prestation unique ; certaines prestations périodiques peuvent être des donations. Le critère, objectif, de la gratuité de l'attribution est réalisé lorsque le donataire ne fournit pas pour le don de contre-prestation en faveur du donateur. Le critère, subjectif, 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. Il n'y a notamment pas de volonté de donner lorsqu'est attendue une contre-prestation ou lorsque la prestation n'est pas effectuée librement, mais en vertu d'une obligation juridique. Ainsi, la jurisprudence retient que les fondations n'effectuent en

principe pas de donation, dans la mesure où elles ne font qu'agir en exécution d'une obligation juridique qui leur incombe. Il est aussi admis que les sociétés de capitaux ne font en principe pas de donation, car elles allouent des montants pour des motifs économiques (arrêt du Tribunal fédéral 2C_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 7.1 et les références). Pour distinguer les prestations de l'employeur ou d'un tiers imposables selon l'art. 17, al. 1 LIFD des donations exonérées de l'impôt sur le revenu selon l'art. 24, let. a LIFD, il faut se demander lequel des motifs est prépondérant (arrêt du Tribunal fédéral 2C_379/2020 du 7 juillet 2020 consid. 3.1).

- 14/18 - A/2631/2021 Par ailleurs, dans sa jurisprudence récente, le Tribunal fédéral a examiné la question de savoir si le fait qu'une attribution ait été effectuée en exécution d'un devoir moral exclu ou non l'existence d'une donation au sens de l'art. 24 let. a LIFD. In casu, savoir si à titre exceptionnel un animus donandi pouvait être admis de la part de la société commerciale ayant versé les sommes en question n'avait pas à être examiné plus avant. Dès lors que lesdits versements avaient été effectués en exécution d'une obligation coutumière ou naturelle, un devoir moral de respecter le droit coutumier – et non pas d'un choix libre et discrétionnaire de leurs auteurs –, tendant à compenser la perte de son défunt époux pour la recourante, ceux-ci reposaient sur une obligation juridique et la réalisation de l'animus donandi pouvait être niée (arrêt du Tribunal fédéral 2C_148/2020 du 19 janvier 2021 consid. 7.4 et 8.3). 3.6. En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Ainsi, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 et les références). Le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'était pas arbitraire de présumer l'existence d'une volonté de donner (animus donandi) entre personnes proches, lorsque les autres conditions d'une donation sont réalisées (arrêt du Tribunal fédéral 2C_137/2022 du 4 novembre 2022 consid. 9.2.2). Lorsque les versements effectués ne proviendraient pas de proches, cette présomption ne peut être retenue. Il appartient au contribuable de prouver les faits propres à démontrer la réalisation des conditions de la donation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_44/2018 précité consid. 8.5.1). 3.7. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/880/2021 du 31 août 2021 consid. 3a). 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

- 15/18 - A/2631/2021 2e phr. LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; ATA/919/2022 du 13 septembre 2022 consid. 9b). 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/880/2021 précité consid. 3b). 3.8. En l'espèce, les parties s'accordent sur la fait que la vente de E_____ a eu lieu antérieurement au versement par F_____ au contribuable de la somme de CHF 1,8 million. Il est ainsi admis que les éléments objectifs de la donation sont réalisés, de sorte que seule demeure litigieuse la question de savoir si l'élément subjectif de celle-ci, soit l'animus donandi d'F_____, est remplie. Contrairement aux allégations des recourants et au vu de la jurisprudence susrappelée, deux motivations différentes permettent de retenir que la prestation litigieuse ne saurait être qualifiée de donation. D'une part, le lien entre la vente de E_____ et le versement de la somme de CHF 1,8 million démontre une motivation économique justifiant ce versement. Bien que les recourants s'évertuent à soutenir le contraire, les divers éléments versés au dossier, en particulier le motif du virement bancaire (« VENTE E_____ ») et les déclarations d'F_____ et du contribuable, indiquent qu'il s'agissait de remercier le second pour l'investissement fulgurant qu'avait représenté E_____ pour le premier. Cette approche est confirmée, en plus du contenu des courriers d'F_____ des 2 juin 2020 et 27 février 2022, par les déclarations de celui-ci et celles du contribuable lors de leur audition le 15 février 2023. En effet, F_____ a expressément indiqué avoir versé le montant de CHF 5,4 millions au contribuable « en tant que directeur de E_____ », ce qui corrobore manifestement le fait qu'il entendait par là le remercier pour l'exercice de ses fonctions au sein de E_____ ayant permis d'aboutir au succès de la vente de celle-ci. Pour sa part, le contribuable a expliqué qu'il avait lui-même souhaité partager cette somme avec ses deux directeurs, D_____ et C_____, car ils avaient été à ses côtés pendant 20 ans et étaient également des amis. Le contribuable considérait donc devoir partager la somme de CHF 5,4 millions avec ceux-ci en raison de leur rôle dans l'évolution de E_____. De même, il a relevé qu'ils avaient tous trois décider de « rémunérer » le directeur financier, qui avait énormément travaillé pour la réalisation de la vente. Par conséquent, il ressort des déclarations mêmes des concernés que la somme reçue de la part d'F_____ par le contribuable visait à le remercier pour son implication dans le cadre de E_____, laquelle résultait de leur amitié. Le fait que le recourant percevait un salaire particulièrement avantageux pour la fonction

- 16/18 - A/2631/2021 occupée n'a pas empêché F_____ de lui manifester sa gratitude pour le travail accompli ayant abouti à la vente bénéfique de E_____. Ces propos confirment les éléments retenus par le TAPI, qui, au contraire des griefs formulés par les recourants, a analysé précisément chacun d'eux, à savoir la chronologie avec la vente de E_____, l'absence de terme « donation » dans ceux employés par F_____, évoquant davantage une gratitude pour les services rendus dans le cadre du développement et de la vente de E_____, confirmée par la mention « VENTE E_____ », l'association de leur lien amical et dans les affaires, ainsi que le partage de la somme de CHF 5,4 millions avec les deux autres fondateurs. À cet égard, dans le cadre de la présente procédure de recours, les recourants, soutenus par F_____, invoquent désormais que ce ne serait pas la première donation du précité en faveur du contribuable. Cependant, ils se contentent par-là de contester la motivation du TAPI, sans toutefois apporter la preuve d'éventuels précédents versements effectués par F_____ en faveur du contribuable. D'autre part, de même que précédemment, tant dans ses courriers des 2 juin 2020 et 27 février 2022 que lors de son audition du 15 février 2023 par-devant la chambre de céans, F_____ a confirmé avoir versé la somme litigieuse au recourant en raison de leur lien d'amitié et d'une volonté de partager avec lui le bénéfice substantiel retiré lors de la vente de E_____, grâce à son

investissement en tant que directeur de celle-ci. Ainsi, y compris sous cet angle, il ne saurait être considéré qu'F_____ agissait dans un but purement désintéressé, puisque son intention était de remercier son ami de longue date en lui versant une part du bénéfice résultant de la vente de E_____. Par conséquent, son action était motivée par un devoir moral visant à honorer leur amitié au travers de l'investissement du recourant dans la création et le développement de E_____, ayant permis d'aboutir à son succès et à la forte plus-value réalisée lors de la vente de celle-ci. Il y avait donc bien un motif, une contre-prestation au versement de CHF 1,8 million effectué en faveur du contribuable. Au vu de ce qui précède, le lien de longue amitié existant entre F_____ et le contribuable ne permet pas de présumer que le versement de CHF 1,8 million a constitué une donation. Si ce lien a certainement constitué le fondement de leur relation d'affaires, il n'en demeure pas moins que la prestation litigieuse est la conséquence de la vente fructueuse de E_____, pour laquelle le contribuable a grandement œuvré. Ledit montant ne saurait dès lors être considéré comme une donation. Partant, le jugement du TAPI qui retient que la somme de CHF 1,8 million doit être appréhendée comme gratification consentie dans le cadre de l'activité du recourant et est, en tant que telle, imposable en vertu des art. 17 al. 1 LIFD et 18 al. 1 LIPP, est conforme au droit.

- 17/18 - A/2631/2021

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. 4) Vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et 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.