

GE_GERICHTE A/1227/2022 vom 6. Februar 2024

GE Cour de justice, 2024-02-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1227_2022

FR: GE_GERICHTE A/1227/2022 du 6 février 2024

IT: GE_GERICHTE A/1227/2022 del 6 febbraio 2024

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (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

Le litige porte sur l'ICC et l'IFD 2020 de la contribuable intimée, singulièrement sur la détermination des modalités d'imposition d'un versement en faveur de la contribuable effectué par une fondation.!

E. 2.1

La Confédération ne dispose pas de la compétence de percevoir un impôt sur les successions ou donations. Ces impôts sont donc purement cantonaux (art. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101; arrêts du Tribunal fédéral 2C_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 2 ; 2C_242/2014 du 10 juillet 2014 consid. 2.3.1). Les droits de succession sont un impôt qui frappe, notamment, toute transmission de biens résultant d'un décès ou d'une déclaration d'absence, à quelque titre que cette transmission ait lieu (art. 1 al. 1 et 2 LDS). Ils sont dus par ceux qui, à la suite d'un décès ou d'une déclaration d'absence, acquièrent des biens ou en sont bénéficiaires (art. 2 al. 1 LDS).! Selon l'art. 16 LDS, les droits de succession sont calculés sur les parts héréditaires nettes (let. a), sur les legs (let. b), sur les assurances et rentes dévolues aux bénéficiaires et attributaires (let. c), sur les avances d'hoirie et donations (let. d) et sur la part attribuée au conjoint ou au partenaire enregistré, conformément à l'art. 1 al. 2 let. b et c (let. e). Le tarif d'imposition applicable aux droits de succession est fixé par l'art. 20 LDS pour les oncles ou tantes, les grands-oncles ou grand-tantes, les neveux ou nièces, les petits-neveux ou petites-nièces (quatrième catégorie).

E. 2.2

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 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.!

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 26 novembre 2019 ; ATA/1089/2016 du 20 décembre 2016 ; ATA/905/2015 du 1 er septembre 2015). 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). Selon les art. 24 let. a LIFD, 7 al. 4 let. c LHID 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). L'art. 24 let. a LIFD et 7 al. 4 let. c LHID empêchent la double imposition des dévolutions successorales ou des donations, une fois par l'impôt cantonal sur les successions et donations et une seconde fois par l'impôt sur le revenu, l'un étant exclusif de l'autre (Yves Noël, Commentaire LIFD, 2 e éd. 2017, n. 8 ad art. 24 LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_148/2020 du 19 janvier 2021 consid. 7 ; ATF 146 II 6 consid. 6.1). Dans un arrêt portant sur une donation, le Tribunal fédéral a précisé qu'il importait peu que la donation ait été effectivement soumise à un impôt sur les donations ou qu'elle en ait été exonérée (par exemple, parce que son montant n'atteint pas le seuil imposable). Le prélèvement effectif d'un impôt sur les donations ne constituait en d'autres termes pas une condition à l'exonération d'une donation en vertu de l'art. 24 let. a LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C_148/2020 du 19 janvier 2021 consid. 7.1).

E. 2.3

Le Tribunal fédéral a ainsi jugé que les prestations d'une fondation de famille à ses bénéficiaires constituaient du revenu imposable au sens de l'art. 16 al. 1 LIFD et non pas une donation exonérée au sens de l'art. 24 LIFD, les prestations n'étant pas effectuées librement, mais en vertu d'une obligation juridique (ATF 146 II 6 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 7.1 ; 2C_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.2 ; 2P.296/2005 du 29 août 2006, traduit in RDAF 2006 II 501 ; 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 3.4.3). Il a notamment relevé que la notion fiscale de donation ne se recoupait pas forcément entièrement avec celle du droit civil ; elle pouvait 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 étaient toutefois communs. Le critère, objectif, de la gratuité de l'attribution était réalisé lorsque le donataire ne fournissait pas pour le don de contre-prestation en faveur du donateur. Le critère, subjectif, de l'animus donandi signifiait que le donateur devait avoir la conscience et la volonté d'effectuer une attribution à titre gratuit en faveur du donataire. Il n'y avait notamment pas de volonté de donner lorsqu'était attendue une contre-prestation ou lorsque la prestation n'était pas effectuée librement, mais en vertu d'une obligation juridique. Ainsi, la jurisprudence retenait que les fondations n'effectuaient en principe pas de donation, dans la mesure où elles ne faisaient qu'agir en exécution d'une obligation juridique qui leur incombait (ATF 146 II 6 consid. 7.1 et les références citées). Bien que les bénéficiaires d'une fondation ne disposaient pas d'un droit direct de disposer du capital de la fondation, ils bénéficiaient de prestations apparentées à des avantages en argent provenant de participations (arrêt du Tribunal fédéral 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 4.1, in RDAF 2008 II 240). La fortune de la fondation représentait juridiquement une entité

indépendante, de sorte que les distributions auxquelles elle procédait, qui avaient sans aucun doute augmenté le revenu global des recourants, devaient être considérées comme des revenus au sens de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD (consid. 4.2).

E. 2.4

En matière d'imposition directe, le Tribunal fédéral a fréquemment condamné ce qu'il a appelé dualisme des méthodes. Dans certains cas, la loi fiscale s'attache à des situations ou des faits de nature économique, l'interprétation se dirigeant alors vers la recherche de la réalité économique ; dans d'autres, la loi utilise plutôt des critères relatifs à la forme juridique. Il y a alors dualisme des méthodes prohibé à invoquer, selon l'intérêt du fisc, tantôt la réalité économique, tantôt l'apparence juridique de l'opération considérée (Archives 57, 269; 47, 274 et 347 ; ATF 109 Ib 113 et les références citées par ces arrêts ; 103 Ia 20). Cette solution est rattachée au principe de la prohibition de l'arbitraire, ainsi qu'au principe de la bonne foi (v. p. ex. RNR 75, 198; Archives 54, 391; v. également plus généralement Max IMBODEN/René RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, puis en collaboration avec Krähenmann, Ergänzungsband, n° 26V et jurisprudence précitée) ; en conséquence, s'agissant des mêmes contribuables, le fisc apparaît comme tenu, lorsqu'il a adopté dans une première étape une méthode déterminée, d'y obéir également dans la seconde (ATF 93 I 689). Le droit fondamental du particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État, dont le Tribunal fédéral contrôle librement le respect (ATF 147 IV 274 consid. 1.10.1), découle directement de l'art. 9 Cst. et vaut pour l'ensemble de l'activité étatique. Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (1) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (2) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (3) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore (4) qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et (5) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2 ; 141 V 530 consid. 6.2). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 118 Ib 312 consid. 3b). Le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (arrêt du Tribunal fédéral 2C_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1 et les références citées).

E. 2.5

En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), 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 (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3). 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 ; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4, in RDAF 2009 II 489).

E. 2.6

En l'espèce, il n'est pas contesté que le jour de son trentième anniversaire, soit le 30 décembre 2020, la contribuable a perçu une prestation de CHF 363'600.- de la part de la fondation. Cette somme est venue accroître son patrimoine et représente de ce fait a priori un revenu imposable (art. 16 al. 1 LIFD). La juridiction précédente a toutefois retenu que la recourante ne pouvait pas soumettre ce montant à l'impôt sur le revenu puisqu'elle avait déjà prélevé un impôt sur les successions sur le montant de CHF 317'540.-. Or, ces deux impôts étaient exclusifs l'un de l'autre. À titre liminaire, il convient de préciser, comme l'a rappelé la jurisprudence, que le point de savoir si un impôt sur les successions a été prélevé ou non n'est pas une condition d'application de l'art. 24 let. a LIFD. Il convient donc de déterminer s'il existe un motif d'exonération, en particulier si le versement litigieux constitue une donation ou un subside (art. 24 let. a et d LIFD et 27 let. d et e LIPP). L'administration recourante a exclu l'existence d'un animus donandi, considérant que les versements litigieux procédaient de l'exécution des obligations statutaires de la fondation. Sur ce point, et conformément à la jurisprudence rappelée ci-avant, le raisonnement de l'administration recourante ne prête pas le flanc à la critique. Il ressort en effet du règlement de fondation que les deuxièmes bénéficiaires – dont fait partie la contribuable intimée – auront libre accès à leur part dès l'âge de 30 ans. Leur part est du reste clairement déterminée et correspond, selon ledit règlement, au solde des avoirs de la fondation après la distribution de montants de CHF 10'000.- à CHF 100'000.- à des tiers, lequel est réparti à parts égales entre les petits-neveux et petites-nièces nés ou à naître. Dans ces circonstances, l'administration fiscale pouvait retenir que le versement reposait sur une obligation juridique et nier ainsi la réalisation de l'animus donandi. Aucun autre motif d'exonération n'entre en ligne de compte. La contribuable, à qui incombe le fardeau de la preuve de l'existence d'une exception, ne le soutient du reste pas. On relèvera en particulier que le montant litigieux ne peut pas être exonéré en tant que subsides provenant de fonds privés, en vertu de l'art. 24 let. d LIFD. Cette disposition vise à exonérer l'aide aux personnes défavorisées ou nécessiteuses, qui est accordée en général par des fondations, des associations caritatives ou d'autres entités poursuivant des buts désintéressés de pure utilité publique (ATF 146 II 6 consid. 6.2 ; 137 II 328 consid. 4.1). Or, aucun élément ne permet de retenir que la contribuable serait une personne défavorisée ou nécessiteuse. Il n'y a donc pas lieu d'examiner plus avant les conditions de cette disposition. C'est encore le lieu de préciser que la contribuable n'a pas démontré avoir supporté une charge déductible en lien avec ce versement. Elle fait certes valoir que le montant reçu de la part de la fondation a déjà été soumis au droit des successions. Or, aucune disposition de la LIFD ou de la LIPP ne permet une telle déduction, étant précisé que l'énumération des déductions générales des art. 33 LIFD et 31 à 33 LIPP est exhaustive (art. 9 al. 4 LHID). S'ajoute à cela que l'imposition en 2016 des actifs de la fondation ne concernait pas la contribuable. Il ressort en effet des pièces au dossier, en particulier de l'avis de taxation rectificatif du 24 août 2016 et de l'ordre de transfert bancaire du 31 octobre 2016 (annexe à la pièce 6 du bordereau produit par la contribuable devant le TAPI) que cette imposition a été effectuée dans le chef de l'hoirie de la défunte, dont la contribuable ne faisait pas partie. Reste à voir si, comme le

soutient la contribuable, une telle solution contrevient à la protection de la bonne foi et à l'interdiction du dualisme des méthodes. La chambre administrative rappellera, à titre liminaire, que le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité et que le principe de la bonne foi n'a qu'une influence limitée, surtout s'il entre en conflit avec celui de la légalité. Ainsi, la contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions de la bonne foi – qui doivent être interprétées de manière stricte – sont remplies de manière claire et sans équivoque. En l'occurrence, s'agissant de l'exigence selon laquelle l'autorité doit s'être prononcée dans un cas concret à l'égard d'une personne déterminée, il ne ressort pas du dossier que l'AFC-GE aurait assuré à la contribuable intimée qu'elle ne serait pas imposée sur le montant distribué par la fondation. Invitée à se déterminer sur les conséquences fiscales de cette distribution, l'AFC-GE a refusé la proposition de la fondation de n'imposer que la différence entre le capital soumis aux droits des successions et le capital reçu, considérant au contraire que le montant distribué devait être soumis, dans son intégralité, à l'impôt sur le revenu. Le fait qu'une grande partie de ce montant ait déjà été soumis aux droits de succession ne peut remplacer une prise de position expresse de l'administration fiscale pour la période fiscale en cause. On ne saurait, au demeurant, considérer que l'imposition au droit des successions à laquelle a procédé l'administration fiscale en 2016 ait constitué une sorte d'assurance quant à la manière d'imposer la distribution de la part de la fondation. Comme il a été mentionné supra, cette imposition a été effectuée dans le chef de l'hoirie de la défunte, dont la contribuable ne faisait pas partie. La contribuable ne prétend pas le contraire. À cet égard, il importe peu de savoir si la méthode adoptée par l'AFC-GE en 2016 pour imposer les avoirs attribués à la fondation était fondée sur la théorie de l'évasion fiscale, comme le soutient la recourante, ou sur la pratique en matière de trusts, comme l'a retenu la juridiction précédente, suivie en cela par la contribuable. Est seul déterminant le fait qu'en sa qualité de petite-nièce ne faisant pas partie de l'hoirie, la contribuable n'était pas concernée par l'imposition des avoirs de la fondation en 2016. On ne voit d'ailleurs pas, sous l'angle de la protection de la bonne foi et de l'interdiction du comportement contradictoire, quelles dispositions – sur lesquelles elle ne saurait revenir sans subir de préjudice – la contribuable aurait prises sur la foi de la décision en question. C'est par conséquent en vain que la contribuable invoque le principe de la bonne foi. Quant à l'interdiction jurisprudentielle du dualisme de méthodes dans l'interprétation d'une même notion juridique, qui relève de l'interdiction du comportement contradictoire, elle n'est pas directement pertinente dans la présente situation. Cette jurisprudence s'applique en effet à l'égard des mêmes contribuables. Or, comme il a été relevé ci-avant, les droits de successions ont été prélevés dans le chapitre fiscal de l'hoirie. Ainsi, le fisc ne saurait être lié par une méthode adoptée initialement à l'égard d'une autre contribuable, et cela quand bien même il admet que c'était par erreur qu'il a procédé à l'imposition, au niveau des droits des successions, des avoirs de la fondation en les traitant comme des legs. La chambre de céans relèvera, à titre superfétatoire, qu'à suivre le raisonnement de l'administration fiscale, les avoirs de la fondation auraient dû être soumis aux droits d'enregistrement, soit un impôt indirect. Or, selon la jurisprudence, il n'y a pas de dualisme d'interprétation interdit en présence d'impôts qui ne sont pas comparables (arrêt du Tribunal fédéral 2C_392/2008 du 1^{er} septembre 2009 consid. 4.4). Il s'ensuit que la contribuable ne peut rien tirer du principe de la bonne foi et de l'interdiction du dualisme des méthodes. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours. Le jugement querellé sera ainsi annulé et les décisions sur réclamation du 17 mars 2022 relatives aux taxations ICC et IFD 2020 de l'AFC-GE seront rétablies.

E. 3

Vu l'issue du litige, un émolument de procédure de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la contribuable intimée, laquelle a conclu au rejet du recours (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, l'autorité recourante ayant recouru dans son propre intérêt et disposant de son service juridique (art. 87 al. 2 LPA).!

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