

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/624/2008-ICC

ATA/302/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 15 mai 2012

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur R_____

représenté par Me François Canonica, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 novembre 2010 (DCCR/1686/2010)

EN FAIT

1. Dans le cadre de la taxation ordinaire des impôts cantonaux et communaux pour l'année 2006 (ci-après : ICC 2006), Monsieur R_____, domicilié à Genève, (ci-après : le contribuable) a répondu par pli du 1^{er} octobre 2007 à une demande de renseignements de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC).

Par l'intermédiaire de son mandataire il avait expliqué, s'agissant d'un prêt accordé à Madame S_____ domiciliée en Roumanie, que ce montant n'avait pas été reporté dans la déclaration d'impôts pour l'année 2006. M. R_____ n'avait pas revu son amie et ne savait pas où la retrouver. Cette somme était perdue. Quant au prêt sans intérêts consenti à son frère Monsieur T_____, domicilié en Italie, il n'avait aucun justificatif, celui-ci étant intervenu de la main à la main et était à considérer comme une donation.

2. Le 31 octobre 2007, le contribuable a apporté des renseignements complémentaires et a produit un relevé de tous les versements postaux effectués de 2003 à 2006 à Mme S_____ dont il n'avait plus de nouvelles depuis août 2006. En plus de ces versements postaux, il avait effectué des dons de la main à la main pour un montant de l'ordre de CHF 50'000.-. Le contribuable avait également versé de la main à la main à son frère deux montants de CHF 80'000.- le 14 avril 2005 et CHF 20'000.- le 18 juillet 2006.
3. Le 6 novembre 2007, l'AFC a notifié au contribuable un bordereau de droits d'enregistrement consécutivement aux donations mobilières faites à Mme S_____ ainsi qu'à M. T_____. Le montant des droits d'enregistrement s'élevait à CHF 90'361,20.-.
4. Le 19 novembre 2007, dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation ICC 2006, le contribuable a fait parvenir à l'AFC une nouvelle déclaration fiscale mentionnant un prêt de CHF 100'000.- à son frère, M. T_____, et un autre de CHF 145'000.- à Mme S_____, il avait omis de mentionner ce dernier dans sa déclaration d'impôts.
5. Le 29 novembre 2007, l'intéressé a élevé réclamation contre le bordereau de droits d'enregistrement du 6 novembre 2007.

Il comprenait et parlait mal le français. Il avait donc pensé que les termes "donation" ou "prêt" étaient à interpréter de la même façon. En réalité, les versements effectués en 2006 étaient un prêt de CHF 100'000.- accordé à son frère demeurant en Italie et d'un prêt CHF 145'000.- consenti à une amie habitant en Roumanie.

6. Le 5 décembre 2007, l'AFC a notifié au contribuable le bordereau ICC 2006. Ce dernier mentionnait une fortune mobilière avant déduction sociale de CHF 207'758.-.
7. Par décision du 14 février 2008, l'AFC a rejeté la réclamation du 27 novembre 2007 relative aux droits d'enregistrement. Ce bordereau était fondé sur l'art. 11 al. 1 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30) selon lequel tout abandon de bien était réputé donation. Ce n'était qu'à la réception de ce bordereau que le contribuable avait subitement confondu les mots donation et prêt. En l'absence d'explications plausibles du contribuable, l'AFC ne pouvait que maintenir le bordereau litigieux.
8. Par acte du 21 février 2008, le contribuable a élevé réclamation contre le bordereau ICC 2006. Son imposition devait être complétée conformément à son courrier du 19 novembre 2007, en tenant compte des modifications de l'état des titres notamment du prêt à Mme S_____ de CHF 145'000.- qui avait été omis.
9. Par courrier posté le 25 février 2008, le contribuable a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts devenue le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), puis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation du 14 février 2008 concernant les droits d'enregistrement. Il a conclu à l'annulation du bordereau litigieux.

Sa volonté de ne pas faire de donation résultait du fait qu'il avait mentionné les deux sommes susmentionnées comme éléments de fortune dans ses déclarations fiscales 2005 et 2006. La taxation litigieuse résultait donc d'une « interprétation spontanée et unilatérale du service de l'enregistrement qui avait violé le droit d'être entendu ». Il appartenait à l'AFC, conformément à l'art. 25 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17), de rechercher auprès du contribuable toutes les formes de renseignements permettant d'établir sa situation fiscale. Le prêt consenti à son frère avait été fait dans le cadre de l'assistance familiale, de sorte que l'AFC ne pouvait pas lui reprocher ce geste. Quant au prêt concédé à Mme S_____, il avait pour but l'acquisition d'un logement en Roumanie car il avait l'intention de s'établir dans ce pays. Le contribuable avait par ailleurs entrepris plusieurs démarches pour vendre sa maison à Genève. Le bordereau ICC 2006 faisait l'objet d'une réclamation au motif que l'AFC n'avait pas pris en compte les éléments rectificatifs mentionnés dans son courrier du 19 novembre 2007.
10. Par décision du 26 mars 2008, l'AFC a rectifié le bordereau ICC 2006 en ajoutant à la fortune mobilière du contribuable la somme de CHF 145'000.-, correspondant au montant accordé à Mme S_____.

11. Le 31 mars 2008, le contribuable a porté le bordereau précité à la connaissance de la commission,

12. Le 29 août 2008, l'AFC a conclu à la confirmation du bordereau de droits d'enregistrement. Au cours de la procédure de taxation ICC 2006, le contribuable avait lui-même qualifié les versements de donations, car il n'attendait aucun remboursement tant de la part de son frère que de Mme S_____.

Le fait que dans son recours déposé auprès de la commission, le contribuable avait expliqué avoir renoué contact avec Mme S_____ et entrepris des démarches en vue de vendre sa maison à Genève pour s'installer en Roumanie ne pouvait conduire à une autre conclusion. Le contribuable n'avait produit aucune pièce tendant à démontrer l'existence de contrats de prêt. Ses explications variaient.

13. Dans sa réplique, datée par erreur du 31 mars 2008 et reçue le 22 septembre 2008, le contribuable a persisté dans son recours.

Il a joint deux reconnaissances de dettes dactylographiées, datées du 19 juin 2008 signées respectivement par son frère M. T_____ et Mme S_____. La première impliquait un remboursement de CHF 20'000.- par année, jusqu'à concurrence de CHF 100'000.-, et la seconde, un remboursement annuel de CHF 10'000.- jusqu'à concurrence de CHF 145'000.-, ces sommes étant soumises à un taux d'intérêts de 3,5% l'an.

14. Le 2 septembre 2010, la commission a interpellé l'AFC en l'informant que la cause était sur le point d'être jugée, cependant le dossier posait un problème. Le bordereau rectificatif ICC 2006 incluait dans la fortune du contribuable la somme de CHF 145'000.- concédée à Mme S_____. Il s'avérait, sur le plan fiscal, que cette somme était considérée par l'AFC à la fois comme sortie de la fortune de l'intéressé (droits d'enregistrements) et comme objet de la taxation ICC 2006.

15. Le 14 octobre 2010, l'AFC a répondu au courrier précité.

En cas de confirmation du bordereau de droits d'enregistrement du 6 novembre 2007, elle reviendrait sur le bordereau rectificatif ICC 2006, en renonçant à prendre en considération le montant de CHF 145'000.- en tant que fortune mobilière, malgré l'entrée en force de ladite taxation.

16. Le 28 octobre 2010, le contribuable a présenté ses observations.

La décision de l'AFC de réintégrer le montant de CHF 145'000.- dans sa fortune était une reconnaissance formelle que ce montant constituait une créance et non une donation. C'était en raison d'une interprétation unilatérale de l'AFC lors de l'établissement du bordereau de taxation ordinaire ICC 2006 que cette créance n'avait pas été prise en compte.

17. Par décision du 22 novembre 2010, expédiée au recourant le 29 novembre 2010, la commission a rejeté le recours.

Des indices concluants permettaient d'établir l'existence de faits justifiant une imposition. Il appartenait dès lors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'AFC. Le droit d'être entendu du contribuable avait été respecté étant donné que le recourant avait eu la possibilité de fournir à l'AFC toutes les pièces justificatives pour étayer son argumentation. Les circonstances dans lesquelles les montants en cause avaient été mis à disposition de Mme S_____, respectivement du frère du contribuable, par versements postaux successifs ou de la main à la main, sans justificatif, ni contrat de prêt, l'importance de ces sommes et l'absence totale d'explications sur la façon dont leurs bénéficiaires s'acquitteraient de leur remboursement, permettaient de retenir avec un degré de vraisemblance confiant à la certitude qu'il s'agissait non pas de prêts - dont le recourant escomptait le remboursement -, mais de donations au sens de l'art. 11 al. 1 LDE. Les reconnaissances de dettes dactylographiées datées du 19 juin 2008 et jointes à la réplique du recourant devaient être écartées, attendu qu'elles avaient été établies postérieurement à la date de notification du bordereau de droits d'enregistrement et que leur contenu était en contradiction avec les explications fournies antérieurement par le contribuable.

18. Par acte posté le 17 décembre 2010, M. R_____ a recouru contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Il a conclu à l'annulation de celle-ci ainsi qu'à celle de la décision sur réclamation de l'AFC.

Il a repris pour l'essentiel les motifs déjà développés dans ses précédentes écritures. Il a en outre précisé que la commission avait confirmé de façon simpliste la décision sur réclamation relative aux droits d'enregistrement alors qu'il avait démontré la vraisemblance des prêts. Le bordereau de droits d'enregistrement était fondé sur les seuls courriers de son mandataire, lesquels avaient été interprétés de façon unilatérale et arbitraire par le service des successions et donations. Il n'avait jamais eu l'intention de donner ces sommes mais bien de les prêter.

19. Le 31 janvier 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours. Reprenant les arguments développés devant l'autorité inférieure, elle a en outre précisé que le contribuable n'avait nullement démontré qu'il s'agissait de prêts et non de donations.

20. Le 3 février 2011, le juge délégué a transmis au recourant les observations de l'AFC, en l'invitant à formuler toute requête complémentaire jusqu'au 4 mars 2011. Passé cette date, la cause serait gardée à juger.

21. Par courrier recommandé du 21 février 2011, le contribuable a complété ses déterminations.

Les courriers des 1^{er} et 31 octobre 2007 écrits par son mandataire ne faisaient aucune mention d'une donation. Ils précisait simplement comment les versements avaient été opérés. La théorie de la donation était propre à l'AFC alors que les écrits et les faits du contribuable démontraient totalement le contraire. Sa situation financière après avoir accordé ces prêts, notamment dans le but d'acheter un bien immobilier à l'étranger, était difficile. Le maintien de la décision de droits d'enregistrement l'obligerait à vendre le seul bien qui lui restait soit sa maison.

22. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur au 31 décembre 2010).

3. Le recourant se plaint de la violation de son droit d'être entendu.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la (constitution fédérale de la confédération suisse du 18 avril 1999 - RS - Cst 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; 127 III 576 consid. 2c p. 578 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C.573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3). En revanche, il n'implique pas le droit à une audition personnelle de l'intéressé, sauf disposition légale contraire (RDAF 2005 I 55; ATF 125 V 494 consid. 1b; ATF 125 I 209, consid. 9b). A lui seul, l'art. 29 al. 2

Cst. ne confère pas un droit d'être entendu oralement par l'autorité (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148).

En l'espèce, ni la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), ni la LPA ne garantissent au contribuable un droit d'être entendu oralement. Le recourant a eu l'occasion de fournir à l'AFC toutes les pièces justificatives et il a exprimé son opinion par écrit lors des demandes de renseignements, notamment par courriers des 1^{er} et 31 octobre 2007. Dans son mémoire de recours devant la commission, l'intéressé a pu présenter sa position, produire des pièces et former des offres de preuve. Par conséquent, le grief de violation du droit d'être entendu sera écarté.

4. Le recourant prétend que les sommes litigieuses constituaient des prêts et non des donations.
5. Les droits d'enregistrement sont un impôt qui frappe toute pièce, constatation, déclaration, condamnation, convention, transmission, cession et en général toute opération ayant un caractère civil ou judiciaire, dénommée dans la présente loi : "actes et opérations", soumis soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement ; ils sont perçus par l'administration de l'enregistrement, des droits de succession et du timbre du canton de Genève (art. 1 al. 1 LDE). L'enregistrement consiste à analyser et à mentionner dans un registre spécial tous actes et opérations soumis à cette formalité (al. 2) Au sens de la loi, l'expression "enregistré" ne vise que les opérations effectuées par l'administration mentionnées ci-dessus (al. 3).
6. L'art. 3 let. h LDE soumet obligatoirement à l'enregistrement, sous réserve des exceptions prévues par la loi, les donations et autres avantages semblables que les dispositions du titre IV assujettissent à cette obligation sous réserve des dispositions de l'art. 6 let. u et v LDE
7. Selon l'art. 11 al. 1 LDE, sous réserve des exceptions mentionnées aux art. 6, let. u et v, 28 et 29, al. 5 LDE, prévoit que toute disposition entre vifs par laquelle une personne physique ou morale cède, sans contrepartie correspondante, à une autre personne physique ou morale, tout ou partie de ses biens ou de ses droits, en propriété, en nue-propriété ou en usufruit, est, en tant que donation, soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement.
8. 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 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 exigées (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 (M. BADDELEY in L. THÉVENOZ/F. WERRO, Code des obligations I, Commentaire romand, art. 239 CO, p. 1241, §7).

La volonté de donner n'est pas présumée ; la preuve, en cas de litige incombe au donataire (M. BADDELEY, op. cit., art. 239, p. 1241, § 22). La volonté de donner doit se manifester par l'appauvrissement du donateur lequel est la contrepartie de l'enrichissement du donataire (M. BADDELEY, op. cit., art. 239, p. 1242-1243, § 31; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_961/2010 du 30 janvier 2012, consid. 5.2 ; 4A_201/2009 du 24 juin 2009).

Selon la jurisprudence, la notion de donation en droit fiscal ne se confond pas avec celle du droit civil. Même si une donation ne devait pas être qualifiée comme telle dans ce dernier domaine du droit, elle devrait l'être quand même, au sens fiscal, qualifiée de donation selon le sens général des mots (ATF 118 I a 497 consid. 2b/bb p. 501 ; ATA/520/2004 du 4 juin 2004 consid. 3 et les références citées).

9. Selon l'art. 312 CO, le prêt de consommation est un contrat par lequel le prêteur s'oblige à transférer la propriété d'une somme d'argent ou d'autres choses fongibles à l'emprunteur, à charge pour ce dernier de lui en rendre autant de même espèce et qualité. En matière civile, le prêteur ne peut réclamer des intérêts que s'ils ont été stipulés (art. 313 al. 1 CO). L'obligation de restitution à l'emprunteur est un élément essentiel du contrat. Il appartient à celui qui prétend qu'une somme remise doit lui être restituée d'établir que telle avait bien été la volonté des parties (ATF 86 II 209 consid. 2). Aucune forme écrite pour un tel contrat n'est requis (art. 1 CO).

10. En l'espèce, il ressort du dossier que l'intention des parties était de conclure une donation. Les versements opérés par le recourant contenaient à la fois les deux éléments objectifs des donations, soit l'acte d'attribution et la gratuité, ainsi que l'élément subjectif, soit l'intention libérale. Les sommes ont été mises à la disposition du frère de l'intéressé et de Mme S_____, par versements postaux successifs ou de la main à la main. Aucune pièce établie à la date des transferts des fonds étaye la position du recourant selon laquelle ces versements seraient des prêts. Il n'avait pas fait ses versements à raison d'une contre-prestation. Les reconnaissances de dettes de juin 2008 ont été produites tardivement dans le cours de la procédure et aucune portée ne peut leur être accordée. Au contraire, la volonté de donner du recourant a été établie à satisfaction de droit et l'appréciation de l'AFC à cet égard est fondée. Peu importe les qualifications - au demeurant

fluctuantes - données par le contribuable à ces transferts d'argent, dès lors qu'il n'est pas à même de produire des justificatifs permettant de les établir.

11. Mal fondé, le recours sera rejeté.

Le recourant étant au bénéfice de l'assistance juridique, aucun émolument ne sera perçu (art. 12 du règlement sur le frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 17 décembre 2010 par Monsieur R_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 22 novembre 2010 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), la présente décision peut être portée dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. La présente décision et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me François Canonica, avocat du recourant, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod et M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Derpich

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :