

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4533/2010-ICC

ATA/446/2014

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 17 juin 2014**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Monsieur A\_\_\_\_\_**

représenté par Me Dominique Morand, avocat

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
8 avril 2013 (JTAPI/421/2013)**

---

## EN FAIT

- 1) Monsieur A\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1944, est contribuable à Genève.
- 2) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2008, sur le document « Etat des titres F2 », M. A\_\_\_\_\_ a indiqué détenir une créance d'un montant de CHF 252'000.- envers Madame B\_\_\_\_\_, créance qui n'avait aucun rendement. Dans le cadre de sa taxation pour cette année-là, cette créance a été imposée comme élément de sa fortune.
- 3) Le 19 mars 2010, M. A\_\_\_\_\_ a remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) sa déclaration fiscale pour l'année 2009. Dans celle-ci, l'intéressé n'a pas fait état de la créance de CHF 252'000.- envers Mme B\_\_\_\_\_. Il a toutefois précisé, sous la rubrique « Observations » que « la créance de CHF 252'000.- envers Mme B\_\_\_\_\_ [avait] été transformée en don ».
- 4) Par bordereau du 27 avril 2010, l'AFC-GE a réclamé à M. A\_\_\_\_\_ CHF 130'880.40 au titre de droits d'enregistrement considérant que l'intéressé avait effectué une donation mobilière de 5<sup>ème</sup> catégorie de CHF 252'000.- à Mme B\_\_\_\_\_. Un délai au 27 mai 2010 était fixé pour le règlement. Un avis de taxation daté du 23 avril 2010 était joint audit bordereau.
- 5) Le 3 mai 2010, M. A\_\_\_\_\_ a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau. Il soutenait avoir commis une erreur.

Le 7 novembre 2008, il avait donné ordre à sa banque de transférer une somme de USD 215'000.- sur le compte de son amie, Mme B\_\_\_\_\_, qui vivait aux États-Unis. Il s'agissait d'un prêt à cette dernière en vue de l'achat d'une maison dans la région de Los Angeles et dans laquelle ils comptaient habiter ensemble. En 2008, il avait déclaré cette somme comme une créance, car en cas de non réalisation de ce projet commun, elle devait lui être remboursée. Dans sa déclaration pour l'année 2009, il avait mis « cette créance à zéro, pensant qu'elle allait devenir vraisemblablement en 2010 un bien immobilier qui serait taxé aux USA ». Ce n'était qu'en recevant le bordereau du 27 avril 2010 qu'il avait réalisé son erreur.

Si le projet d'achat de la maison se réalisait, Mme B\_\_\_\_\_ deviendrait « sa femme » et « vraisemblablement » propriétaire de cette maison. Sa contribution pour l'acquisition de cette habitation s'effectuerait uniquement sous forme de ce prêt, et la créance en cause subsisterait, au plus tard, jusqu'à sa succession.

Il n'avait jamais cherché à cacher sa fortune et avait fourni tous les détails y relatifs.

Il pria dès lors l'AFC-GE de réintroduire le montant de CHF 252'000.- dans sa fortune imposable et joignait à cette fin une nouvelle formule, datée du 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 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-

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 1<sup>er</sup> 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,

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 1<sup>er</sup> 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.

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 1<sup>er</sup> 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.

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 extrajudiciaire -, 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

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 7 novembre 2008 ne faisait pas mention d'un prêt. Aucune pièce n'était la position de M. A\_\_\_\_\_ selon laquelle ce versement était un prêt et il n'avait pas reçu de contre-prestation. De plus, la reconnaissance de dette du 25 mars 2011 avait été produite tardivement et ne spécifiait aucune modalité de remboursement, d'intérêt, ni de garantie donnée. Les pièces de la procédure démontraient la volonté de donner et de recevoir. M. A\_\_\_\_\_ n'avait pas non plus démontré que la somme de CHF 252'000.- avait été investie dans l'acquisition d'une maison, ou qu'elle était encore à la 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 s'était appauvri sans que Mme B\_\_\_\_\_ n'apporte de contre-prestation. 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 et ce n'était que le 25 mars 2011 (recte : 1<sup>er</sup> avril 2011) qu'il avait produit une reconnaissance de dette. Tous les éléments concordaient à démontrer qu'il s'agissait d'une donation.

- 18) Le 30 mai 2013, le TAPI a transmis son dossier en renonçant à formuler des observations.
- 19) Le 17 juin 2013, M. A\_\_\_\_\_ a répondu au recours, par écriture de son mandataire, en concluant, « sous suite de frais et dépens », au rejet du recours.

Les faits retenus par le TAPI étaient incomplets dans la mesure où le 14 décembre 2010 il avait eu un entretien téléphonique avec Monsieur C\_\_\_\_\_, chef du service de l'enregistrement de l'AFC-GE, qui lui avait indiqué que si la



créance était réintégrée dans l'état des titres, il était disposé à annuler la taxation sur le droit d'enregistrement.

Ses taxations sur son revenu et sa fortune 2010, 2011 et 2012 avaient été notifiées avec prise en compte, au niveau de la fortune imposable, de la créance à l'encontre de Mme B\_\_\_\_\_. Si le dossier remis par l'AFC-GE ne comportait pas ces éléments, l'intéressé sollicitait la remise des éléments du dossier correspondants à ces taxations (déclarations fiscales remises et avis de taxation).

Sur le fond, la volonté de donner de M. A\_\_\_\_\_ n'était pas présente dans le chef de Mme B\_\_\_\_\_, dans la mesure où rien dans le dossier ne permettait d'indiquer de façon certaine qu'elle ait été informée et ait accepté une donation formulée par son ami.

M. A\_\_\_\_\_ n'avait jamais rempli la moindre déclaration sur les donations, ni communiqué quoi que ce soit à l'autorité fiscale pour annoncer cet élément. Il n'avait par ailleurs jamais été invité à le faire. La seule élément concernant cette donation était l'indication dans la rubrique « Observations » de la première déclaration fiscale 2009 selon laquelle la créance avait été transformée en don.

Il s'agissait bien d'une taxation d'office même si le bordereau de droits d'enregistrement ne mentionnait pas cette indication. La procédure de taxation d'office n'avait pas été respectée par l'AFC-GE, de sorte que le bordereau de droits d'enregistrement était nul. Il manquait plusieurs éléments essentiels pour fixer l'assiette de l'impôt, soit la confirmation de la volonté de donner de M. A\_\_\_\_\_, la confirmation de la volonté d'accepter de Mme B\_\_\_\_\_, la date précise de la libéralité et le montant précis de la libéralité (pour appliquer le bon taux de conversion CH/USD).

Mme B\_\_\_\_\_ avait reconnu expressément, par reconnaissance de dette du 25 mars 2011, devoir à M. A\_\_\_\_\_ le montant de USD 215'000.-. Il était arbitraire de la part de l'AFC-GE de ne pas reconnaître ce document comme ayant une valeur probante. Sauf mariage ultérieur ou abandon effectif de la part de M. A\_\_\_\_\_, Mme B\_\_\_\_\_ devrait rembourser ce montant, de même si leur relation devait cesser.

S'il devait décéder et attribuer ce montant à Mme B\_\_\_\_\_ (n'ayant pas d'héritier en ligne directe), des impôts sur les successions au taux tiers devraient être acquittés. L'AFC-GE ne perdrait pas la possibilité de percevoir des droits d'enregistrement, mais la perception serait différée.

Il était irrelevant que la somme soit toujours ou non à la disposition de Mme B\_\_\_\_\_. Le seul élément déterminant était le fait qu'elle reconnaisse toujours être redevable de ce montant.

Les conditions d'une donation au sens du droit civil et du droit fiscal n'étaient pas remplies puisque l'accord de la donataire n'était pas acquis. Si la donation avait été parfaite, Mme B\_\_\_\_\_ n'aurait jamais établi une reconnaissance de dette.

Enfin, l'AFC-GE adoptait un comportement contradictoire heurtant le principe de la bonne foi en sollicitant l'imposition de la donation en 2009, dans la mesure la créance contre Mme B\_\_\_\_\_ avait été taxée par l'AFC-GE comme un élément de la fortune imposable pour les années 2010 à 2012

- 20) Le 18 juin 2013, le juge délégué a remis à M. A\_\_\_\_\_ l'écriture précitée, et informé les parties que la cause était gardée à juger.

### **EN DROIT**

- 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 LPA).
- 2) L'intimé sollicite la production par l'AFC-GE de ses déclarations fiscales et avis de taxation pour les années 2010 à 2012.

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, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (Arrêt du Tribunal fédéral 2D\_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), 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 135 I 279 consid. 2.3 p. 282 ; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il 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 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; Arrêts du Tribunal fédéral 8C\_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D\_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 2D\_51/2011 du 8 novembre 2011 ; 2C\_58/2010 du 19 mai 2010 consid. 4.3 ; 4A\_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 ; ATA/432/2008 du 27 août 2008 consid. 2b et les arrêts cités).

En l'espèce, le dossier, soumis à la chambre administrative, a trait à l'année fiscale 2009 et est complet. Il contient tous les éléments qui permettent de statuer

sur les questions juridiques à résoudre. De plus, compte tenu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les antérieurs ou les suivants. Enfin, et conformément à l'art. 22 LPA, qui prévoit que les parties ont un devoir de collaboration à la constatation des faits dans les procédures où elles y prennent des conclusions indépendantes, on aurait pu attendre de l'intimé, possesseur des documents requis, qu'il produise lui-même ces documents s'il les jugeait pertinents pour l'issue de la présente cause.

La requête de l'intimé sera en conséquence écartée.

- 3) Dans un premier grief, la recourante estime que le bordereau de droits d'enregistrement du 27 avril 2010 est valable, qu'aucune demande de renseignement supplémentaire n'était nécessaire et que cette taxation ne constitue pas une taxation d'office.
- 4) Avant l'examen de ce premier grief, il sied d'examiner si c'est à juste titre que le TAPI a considéré que l'intimé était en droit de modifier, le 3 mai 2010, les éléments indiqués dans sa première déclaration fiscale datée du 19 mars 2010.

a. Le principe de la bonne foi entre administration et administré, exprimé aujourd'hui aux art. 9 et 5 al. 3 Cst., exige que l'une et l'autre se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de toute attitude propre à tromper l'administré et elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 129 I 161 consid. 4 p. 170 ; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381 ; Arrêts du Tribunal fédéral 1C\_534/2009 du 2 juin 2010 ; 9C\_115/2007 du 22 janvier 2008 consid. 4.2 ; ATA/141/2012 du 13 mars 2012 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 568 p. 193). Par ailleurs, la jurisprudence a tiré du principe de la bonne foi et de l'interdiction du formalisme excessif le devoir qui s'impose à l'administration, dans certaines circonstances, d'informer d'office le justiciable qui commet ou s'apprête à commettre un vice de procédure, à condition que celui-ci soit aisément reconnaissable et qu'il puisse être réparé à temps, le cas échéant dans un bref délai (ATF 125 I 166 consid. 3a p. 170 ; 124 II 265 consid. 4a p. 269/270 et les arrêts cités ; Arrêts du Tribunal fédéral 1C\_39/2013 du 11 mars 2013 consid. 2.1 et 2.3; 2C\_165/2012 du 29 mai 2012 consid. 5.1).

Selon un principe consacré, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte 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 ; ATF 121 II 257 consid. 4 c.aa ; Arrêts du Tribunal fédéral

2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C\_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 et les références citées). En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_818/2012 du 21 mars 2012 consid. 6.2 et la jurisprudence citée ; ATA/726/2013 du 29 octobre 2013 ; RDAF 1998 II 24).

b. En matière d'ICC et selon l'art. 26 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), les contribuables sont invités, par publication officielle ou par l'envoi de la formule, à remplir et à déposer une formule de déclaration d'impôt. Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète en indiquant notamment tous les éléments du revenu, du bénéfice, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposables ou non (art. 26 al. 2 let. a LPFisc). Les offres de preuve du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation (art. 18 LPFisc).

Aux termes de l'art. 31 al. 1 LPFisc le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte.

L'AFC-GE établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (art. 25 al. 1 LPFisc). Elle peut en particulier exiger des renseignements oraux, la production de justificatifs et de preuves, ordonner des expertises, procéder à des inspections et examiner sur place les comptes et les pièces justificatives. Tout ou partie des frais entraînés par ces mesures d'instruction peuvent être mis à la charge du contribuable ou de toute autre personne astreinte à fournir des renseignements lorsque ceux-ci les ont rendus nécessaires par un manquement coupable à leurs obligations de procédure (art. 25 al. 2 LPFisc).

c. Selon la doctrine, la déclaration d'impôt constitue un exposé des faits en même temps qu'une déclaration de volonté : le contribuable communique par cette démarche les éléments qui sont pertinents pour assurer une taxation complète et exacte, et accepte d'être imposé sur la base des indications qu'il a produites. Elle a valeur d'un aveu extra-judiciaire bénéficiant pour cette raison d'une présomption d'exactitude, mais la prudence impose d'admettre en faveur du contribuable une marge d'incertitude quant à son appréciation juridiquement correcte des implications fiscales qu'il annonce. L'obligation générale du contribuable a pour pendant une obligation tout aussi contraignante de l'autorité de s'assurer que l'élément invoqué est bien assujéti à l'impôt, et de ne pas procéder à une taxation à l'essai, afin de sauvegarder d'éventuels droits, notamment de prescription

(Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in Danielle YERSIN/Yves NOËL (éd.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 18-19 ad art. 124).

Le contribuable ou son mandataire peuvent modifier la déclaration d'impôt en tout temps, avant que l'autorité fiscale n'ait procédé à la taxation. Il s'agit d'un complément fait aux éléments déjà déclarés. La doctrine admet également la révocation de la déclaration complète, dans la mesure où elle est effectuée avant ou en même temps que la réception de la déclaration par l'autorité fiscale (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit., n. 22 ad art. 124).

d. En l'espèce, on ne saurait suivre le TAPI lorsqu'il soutient que l'intimé était en droit de modifier les éléments indiqués dans sa déclaration 2009 du 19 mars 2010 jusqu'au 3 juin 2010, date des bordereaux ICC et IFD 2009.

En effet, dans la mesure où la créance/donation de l'intimé avait fait l'objet d'une taxation matérialisée par un bordereau de droits d'enregistrement daté du 27 avril 2010, l'intimé ne pouvait dès lors plus modifier sa déclaration fiscale 2009 - de surcroît uniquement sur ce point - postérieurement à la date de taxation sur cet élément, sans violer le principe de la bonne foi.

De plus, la nouvelle déclaration fiscale 2009 du 3 mai 2010 n'avait pas pour objectif de compléter les éléments déjà déclarés le 19 mars 2010 mais avait pour but de révoquer la première déclaration fiscale produite, de sorte qu'une telle possibilité n'aurait été admissible uniquement avant ou en même temps que la réception de la première déclaration par la recourante, conformément à la doctrine précitée. Or, dans le cas présent, plus d'un mois sépare les deux envois effectués par l'intimé (19 mars 2010 et 3 mai 2010).

En conséquence, l'intimé n'était pas en droit de modifier les éléments de sa première déclaration fiscale jusqu'au 3 juin 2010, date de l'établissement des avis de taxation ICC, IFD 2009.

- 5) a. 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, dénommées dans la présente loi : « actes et opérations », soumises 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 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 - LDE - D 3 30). 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).

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.

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.

Tout abandon de biens, de droits ou d'autres avantages semblables, ainsi que toute remise de dette, concédés à titre gratuit, sont réputés être des donations (art. 11 al. 2 LDE). La différence de valeur constatée dans un acte à titre onéreux entre les prestations des parties est présumée donation, sauf preuve contraire (art. 11 al. 3 LDE).

Selon l'art. 160 LDE, les actes de donation doivent être déposés en vue de l'enregistrement dans le délai de dix jours à compter de la date de l'acte ou de l'opération.

S'agissant de la taxation d'office, l'administration de l'enregistrement et du timbre peut taxer d'office un acte ou une opération soumis à l'enregistrement, si les pièces et éléments justificatifs ne sont pas fournis dans le délai imparti, par l'envoi d'un avis recommandé adressé au débiteur des droits ou à celui qui est tenu de faire enregistrer l'acte ou l'opération (art. 170 al. 1 LDE).

Selon la jurisprudence, avant de procéder à une taxation d'office, l'administration doit respecter scrupuleusement la procédure prévue par l'art. 170 al. 1 LDE et, à cet égard, utiliser des formules dénuées de toute ambiguïté ; elle doit s'assurer que le contribuable a bien reçu le rappel recommandé, avec fixation du délai prévu. S'agissant des exigences de forme, elle doit attirer l'attention du contribuable sur les conséquences de son refus de la renseigner complètement (ATA/691/2011 du 8 novembre 2011 consid. 9).

b. En l'espèce et selon les pièces de la procédure, en date du 7 novembre 2008, l'intimé a donné ordre à sa banque de transférer une somme de USD 215'000.- (taux de change USD/CHF 1.1760) sur le compte de son amie, Mme B\_\_\_\_\_. Il a par la suite fait état dans sa déclaration fiscale du 19 mars 2010 dans la rubrique « Observations » que « la créance de CHF 252'000.- envers Mme B\_\_\_\_\_[avait] été transformée en don », alors que dans sa déclaration fiscale de 2008 l'intimé avait indiqué cette somme (CHF 252'000.-) comme une créance faisant partie de sa fortune.

Le jugement litigieux retient que le bordereau de droits d'enregistrement a été établi d'office et qu'il est dès lors nul.

Or, comme relevé supra, la taxation de la créance/donation a été fondée sur les éléments que l'intimé a lui-même indiqué dans sa première déclaration fiscale 2009 du 19 mars 2010, notamment avec la précision que « la créance de CHF 252'000.- envers Mme B\_\_\_\_\_ [avait] été transformée en don ». De plus, le bordereau de droits d'enregistrement daté du 27 avril 2010, de même que l'avis annexé daté du 23 avril 2010 ne font pas état d'une taxation d'office, contrairement à l'ATA/691/2011 précité, de sorte qu'aucune demande de renseignements préalable ou une clarification de la situation juridique n'était nécessaire. Enfin et comme le relève à juste titre la recourante, le fait que l'impôt de droits d'enregistrement soit élevé ou minime n'a pas d'incidence sur la procédure que doit mener la recourante pour la perception de cet impôt, ne serait-ce qu'en vertu du principe de l'égalité de traitement.

En conséquence, la recourante était en droit de s'en tenir aux indications mentionnées dans la déclaration fiscale 2009 produite par l'intimé et datée du 19 mars 2010.

- 6) Reste à examiner si la somme litigieuse constitue un prêt ou une donation.
- a. 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 (Margareta BADDELEY in Luc THÉVENOZ/Franz WERRO, Code des obligations I, Commentaire romand, 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 diminution du patrimoine du donateur et l'enrichissement du donataire » (Margareta BADDELEY, op. cit., 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).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, 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. 2aa et p. 500). 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. 2cc et p. 502 ; ATA/817/2012 du 4 décembre 2012 ; ATA/302/212 du 15 mai 2012 ; ATA/137/2009 du 17 mars 2009 ; ATA/617/1998 du 29 septembre 1998 ; ATA/702/1996 du 26 novembre 1996).

b. 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).

c. En l'espèce, il ressort du dossier que l'argent transféré par ordre du 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.



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).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 10 mai 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 avril 2013 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 avril 2013 ;

rétablit le bordereau de droits d'enregistrement du 27 avril 2010 ;

rétablit la décision sur réclamation ICC de l'administration fiscale cantonale du 24 février 2011 ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté 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. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Dominique Morand, avocat de Monsieur A\_\_\_\_\_, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Dumartheray, président, Mme Payot Zen-Ruffinen, M. Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

D. Dumartheray

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :