

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/271/2014-ICC

ATA/1309/2015

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 8 décembre 2015**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_**

représenté par Me Reynald Bruttin, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
1<sup>er</sup> septembre 2014 (JTAPI/938/2014)**

---

### EN FAIT

1) Mme B\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 1923, à Genève, a eu quatre enfants dont Messieurs C\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1945 et domicilié à Thônex puis à Rolle, et A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1960 et domicilié à Plan-les-Ouates.

2) Par lettre manuscrite datée de « Noël 1996 », à Chêne-Bourg, adressée à ses fils C\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ , Mme B\_\_\_\_\_ a décidé de leur donner la totalité de ses avoirs déposés auprès des banques D\_\_\_\_\_ (ci-après : banque D\_\_\_\_\_ ) et E\_\_\_\_\_ (ci-après : E\_\_\_\_\_), à Genève.

Leurs nombreux projets lui tenaient à cœur. Elle voulait les aider à les mener à terme. Ils pouvaient, à leur convenance, disposer de cet argent pour leurs besoins. Elle comptait sur leur soutien et souhaitait être informée sur l'évolution de l'état des comptes.

3) Par une autre lettre manuscrite datée de « Janvier 1999 », à Chêne-Bourg aussi, Mme B\_\_\_\_\_ a autorisé ses deux fils C\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ à disposer librement de l'argent qu'elle leur avait donné. Elle a également manifesté sa volonté de transférer le solde sur un compte bancaire portant leur nom.

M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ envisageait de travailler comme indépendant, M. C\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ de se marier.

4) Par contrat de compte joint solidaire du 12 février 1999, la banque F\_\_\_\_\_ (ci-après : Banque F\_\_\_\_\_ ) a, sur formulaire, ouvert un compte n° 1\_\_\_\_\_ (ci-après : le compte n° 1\_\_\_\_\_ ) en faveur de MM. C\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_, déposants et créanciers solidaires, ayant chacun seul et sans restrictions le droit notamment de disposer de tous les avoirs déposés.

La banque exerçait un mandat général de gestion du compte, devait garder toute la correspondance qui y était liée et n'était pas autorisée à donner des indications sur l'identité de ses titulaires.

5) Le même jour, soit le 12 février 1999, MM. C\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ ont signé une procuration constituant leur mère comme mandataire ayant les pouvoirs les plus étendus de représentation, de gestion, d'administration et de disposition notamment des avoirs déposés sur le compte n° 1\_\_\_\_\_.

6) Le 25 février 1999, plusieurs achats d'actions ont été effectués sur le compte n° 1\_\_\_\_\_ à concurrence d'un montant de CHF 669'377.70.

7) Le 26 février 1999, un versement de CHF 711'459.50 a été opéré sur le compte n° 1\_\_\_\_\_ sans indication de l'origine des fonds.

Le solde du compte après ce versement était de CHF 42'081.80 (CHF 711'459.50 - CHF 669'377.70).

- 8) Le 2 mars 2000, M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ a prélevé une somme de CHF 150'000.- sur le compte n° 1\_\_\_\_\_. Il en a fait de même les 29 août 2000, 9 février 2001 et 26 mars 2002, pour un montant de CHF 100'000.- par retrait. Ses prélèvements ont atteint un montant total de CHF 450'000.-.
- 9) Le 1<sup>er</sup> décembre 2000, il a crédité le compte n° 1\_\_\_\_\_ de CHF 50'000.-.
- 10) Le 20 décembre 2002, M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ a informé la banque F\_\_\_\_\_ qu'à la suite « d'arrangements internes », le compte n° 1\_\_\_\_\_ devenait l'entière propriété de son frère C\_\_\_\_\_ et a mis fin à sa relation bancaire.
- 11) Par testament public du 14 juillet 2009, Mme B\_\_\_\_\_ a fait notamment à son fils A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ une avance d'hoirie de CHF 400'000.- rapportables dans la succession.
- 12) Le 27 février 2013, Mme B\_\_\_\_\_ est décédée, à Genève.
- 13) Par courrier du 29 avril 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a envoyé à M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ un formulaire de déclaration de donation mobilière à compléter et retourner avec une pièce justificative de la libéralité acquise.  
  
L'intéressé avait reçu de feu sa mère une somme en espèces et bénéficié d'un abandon de créance de la part de son frère. Toute donation était soumise à enregistrement.
- 14) Le 10 mai 2013, M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ a requis de l'AFC de lui communiquer le nom de son frère qui lui aurait fait bénéficier d'un abandon de créance.  
  
Il n'avait reçu aucune donation en espèces de feu sa mère et n'était débiteur d'aucun de ses frères.
- 15) Par bordereau du 2 octobre 2013, l'AFC a assujetti M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ aux droits d'enregistrement de CHF 16'450.- pour une donation d'une valeur de CHF 400'000.-. Elle lui a aussi infligé deux amendes respectivement de CHF 822.50 pour « dépôt tardif » et de CHF 2'000.- pour « fraude ».
- 16) Par courrier du 22 octobre 2013 à l'AFC, l'intéressé a contesté ce bordereau, a réservé le droit de l'attaquer par une réclamation et a requis la transmission de son dossier fiscal.

- 17) Par courrier du 29 octobre 2013, l'AFC a remis à M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ les copies des documents résultant d'un contrôle fiscal effectué par sa division du contrôle.

L'intéressé avait effectué et signé des retraits d'argent auprès de la banque F\_\_\_\_\_.

- 18) Par acte expédié le 29 octobre 2013, M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ a élevé réclamation contre le bordereau des droits d'enregistrement du 2 octobre 2013, en concluant à son annulation et à celle de l'avis de taxation daté du « 21 mai 2013 ».

- 19) Par décision du 6 janvier 2014, l'AFC a rejeté la réclamation.

Les donations contestées résultaient de divers retraits effectués par l'intéressé sur le compte de feu sa mère auprès de la banque F\_\_\_\_\_. Elles faisaient suite à la déclaration de donation de celle-ci de décembre 1996.

- 20) Par acte expédié le 29 janvier 2014, M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), en concluant préalablement à ce qu'ordre soit donné à l'administration fiscale cantonale de produire l'intégralité du dossier en sa possession notamment le document intitulé « Déclaration de donation de Madame B\_\_\_\_\_ » datant de décembre 1996, « l'abandon de créance de votre frère » mentionné dans le courrier du 29 avril 2013 et tout autre document à la base ou ayant enclenché la procédure. Il a aussi conclu principalement à l'annulation de la décision sur réclamation du 6 janvier 2014, cela fait et statuant à nouveau, dire et constater qu'il ne devait aucun montant à quelque titre que ce soit et notamment à titre de droit de donation.

L'AFC n'avait produit ni l'abandon de créance ni tout autre document relatif à la donation en cause. En outre, les copies des retraits bancaires produits étaient inutilisables, incomplets et incompréhensibles, ne comportant ni le nom de la banque ni celui du titulaire du compte en cause. Par ailleurs, aucune donation ne figurait sur les documents qui lui avaient été remis. Aucun élément dans le dossier ne confirmait la thèse de l'AFC de l'existence d'une donation ou d'un compte ouvert auprès de la banque F\_\_\_\_\_ en faveur de feu sa mère.

- 21) Le 30 avril 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Elle avait informé l'intéressé des sommes en espèces reçues de feu sa mère, lui avait remis des copies de quatre récépissés bancaires portant sa signature et établissant des prélèvements sur le compte n° 1\_\_\_\_\_. L'intéressé ne contestait pas avoir signé ces relevés d'au minimum CHF 400'000.-.

Les documents et les informations sur lesquels le bordereau en cause était fondé ne laissaient planer aucun doute sur la donation reçue de feu sa mère. Celle-

ci avait donné en décembre 1996 à ses fils C\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ la totalité de l'argent se trouvant sur ses deux comptes ouverts auprès des banques D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_. Le solde leur était revenu lors de l'ouverture du compte n° 1\_\_\_\_\_.

M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ ne pouvait pas prétendre ignorer l'existence du compte n° 1\_\_\_\_\_, dont il avait signé le formulaire d'ouverture, et sur lequel il avait effectué des retraits et donné des instructions à la banque F\_\_\_\_\_. Il ne s'était pas expliqué au sujet de ces retraits. Il ne pouvait pas se contenter de nier les faits, mais devait apporter des moyens de preuve contredisant ceux sur lesquels elle s'était fondée pour prendre sa décision de taxation.

Elle versait au dossier toutes les pièces ayant permis d'établir le bordereau des droits d'enregistrement en cause, soit en particulier les quatre récépissés bancaires signés par M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_, les lettres de donation de feu sa mère, la formule d'ouverture du compte n° 1\_\_\_\_\_, la lettre de l'intéressé demandant à la banque F\_\_\_\_\_ de retirer son nom du compte qui devenait ainsi l'entière propriété de son frère C\_\_\_\_\_.

22) Par courrier du 16 mai 2014, le TAPI a envoyé à M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ une copie des pièces produites par l'AFC à l'appui de sa réponse au recours.

23) Le 16 juin 2014, l'intéressé a répliqué en persistant dans les termes et les conclusions de son recours.

L'AFC avait produit une partie des pièces requises et ces documents ne confirmaient pas l'existence d'une donation en sa faveur. Elle devait en outre produire la dénonciation lui ayant permis d'obtenir les pièces versées au dossier afin de lui permettre d'exercer son droit d'être entendu. Un « droit de donation » ne pouvait pas se fonder sur des retraits sur le compte n° 1\_\_\_\_\_.

24) Le 30 juillet 2014, l'AFC a persisté également dans les conclusions de sa réponse du 30 avril 2014.

Feu Mme B\_\_\_\_\_ avait rédigé les lettres par lesquelles elle annonçait effectuer une donation à l'intéressé. Celui-ci avait été titulaire du compte n° 1\_\_\_\_\_. N'ayant fourni aucune explication sur l'origine des fonds déposés sur ce compte, ceux-ci provenaient vraisemblablement des donations de feu sa mère.

25) Par jugement du 1<sup>er</sup> septembre 2014, le TAPI a rejeté le recours.

Le dossier qui lui était soumis était complet. Il contenait tous les éléments lui permettant de statuer sur le litige. M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ avait obtenu toutes les pièces contenues dans ce dossier et sur la base desquelles l'AFC avait pris sa décision de taxation. Il n'avait pas produit, conformément à son devoir de collaboration à la constatation des faits, des documents pertinents pour l'issue du

litige. Il ne pouvait pas ordonner à l'AFC de produire une « dénonciation » sur simple allégation de son existence.

L'intéressé ne s'était pas prononcé sur l'existence et le contenu des lettres rédigées par feu sa mère en 1996 et 1999. La volonté de celle-ci de donner était ainsi avérée, M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ n'ayant pas prétendu à l'absence de l'élément subjectif de la donation. Celui-ci avait en outre bénéficié de la donation, en sa qualité de titulaire du compte n° 1\_\_\_\_\_ et en raison des retraits de CHF 400'000.- effectués entre 2000 et 2002 sur ce compte. À défaut d'avoir déclaré à l'AFC les montants déposés auprès de la banque F\_\_\_\_\_ et d'expliquer leur origine, celle-ci pouvait être fondée à procéder à son imposition selon la libéralité effectuée par feu sa mère même si aucun élément au dossier n'indiquait directement cette provenance.

- 26) Par acte expédié le 9 octobre 2014, M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant préalablement à ce qu'ordre soit donné à l'administration fiscale cantonale de produire l'intégralité du dossier en sa possession notamment sa note interne mentionnée dans son bordereau de pièces du 30 avril 2014. Il a aussi conclu à l'annulation du jugement du TAPI, cela fait et statuant à nouveau, dire et constater qu'il ne devait aucun montant à quelque titre que ce soit et notamment à titre de droit de donation.

L'AFC n'avait pas produit les pièces lui permettant de se déterminer sur la donation et les droits d'enregistrement en découlant. Aucune pièce justificative, aucun montant ou compte voire relevé ne démontrait l'existence de la donation de CHF 400'000.- ni l'approvisionnement du compte n° 1\_\_\_\_\_ auprès de la banque F\_\_\_\_\_ par ce montant ou sa signature sur les retraits bancaires produits.

- 27) Par courrier du 20 octobre 2014, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations sur le recours.

- 28) Le 13 novembre 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI.

Tous les documents utiles avaient été produits. Ceux-ci, consultables, permettaient de déterminer l'existence de la donation. Sa note interne couverte par le secret fiscal était non accessible. M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ était titulaire d'un compte auprès de la banque F\_\_\_\_\_ dont il avait caché l'existence.

Pour le surplus, elle a repris les arguments contenus dans ses écritures devant le TAPI.

- 29) Le 16 février 2015, M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ a requis à nouveau la transmission des pièces versées par l'AFC dans la procédure. Il a aussi voulu

connaître à quel moment celles-ci avaient été transmises et l'identité du dénonciateur.

30) Le 26 février 2015, le juge délégué a procédé à une audience de comparution personnelle des parties et d'enquêtes.

a. M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_, géologue de formation, dirigeait un commerce de confiserie. Il contestait avoir reçu de l'argent de feu sa mère sous forme de donation. Son frère C\_\_\_\_\_ avait travaillé dans le secteur bancaire. Sur proposition de ce dernier, ils avaient passé un accord oral pour « faire travailler » de l'argent. Son frère avait ouvert un compte auprès de la banque F\_\_\_\_\_ et s'était chargé de sa gestion. Il n'avait obtenu ni rapport de gestion, ni extrait de compte. Ne sachant pas si le compte était bénéficiaire, il avait mis fin à sa relation bancaire par courrier du 20 décembre 2002. Son frère C\_\_\_\_\_ avait aussi géré les avoirs de feu leur mère pendant de nombreuses années sans procéder à une reddition de compte au moment du décès de celle-ci. Le testament public de feu leur mère faisait l'objet d'une procédure en nullité.

Les fonds qui avaient alimenté les comptes à la banque F\_\_\_\_\_ provenaient en ce qui le concernait de ses avoirs personnels hérités de son père. Ils les avaient déclarés à l'autorité fiscale. En revanche, le compte à la banque F\_\_\_\_\_ ne l'avait pas été. Il n'avait pas pu obtenir de celle-ci des justificatifs relatifs à la gestion de ce compte qui, s'il existait encore, appartenait désormais exclusivement à son frère C\_\_\_\_\_. La banque concernée refusait de lui remettre ces documents.

Il avait le souvenir des prélèvements sur ce compte. En revanche, il avait un doute sur le prélèvement de CHF 150'000.-. Il ne pensait pas avoir prélevé cet argent et doutait d'avoir signé son reçu. De même, le retrait du 9 février 2001 de CHF 100'000.- ne portait pas sa signature. Les deux autres retraits étaient signés de sa main, néanmoins il n'était pas non plus certain de sa signature. Le compte n° 1\_\_\_\_\_ était utilisé comme un compte courant, ce qui expliquait ses retraits. Il ne savait pas à quel type de retraits correspondaient les quatre quittances figurant au dossier. Il ignorait de quelle manière son frère avait pu les obtenir, puisque les originaux restaient à la banque. Son frère lui remettait des copies. Il n'avait plus de copies ou de pièces concernant ce compte. Suite à son déménagement, il avait dû faire un nettoyage de ses archives et gardé les seuls documents datant de moins de dix ans.

Les deux courriers de Noël 1996 et janvier 1999 faisant état de donations étaient de feu sa mère. Il ne connaissait pas leur provenance, mais son frère C\_\_\_\_\_ pouvait les avoir eus. D'après la procédure civile en nullité de testament, celui-ci avait fait une « déclaration spontanée » à l'administration fiscale.

Son autre frère, Monsieur G\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_, contestait également avoir reçu les avances d'hoirie mentionnées dans le testament de feu leur mère.

Il produirait la demande en constatation de nullité du testament de feu sa mère à déposer auprès du Tribunal de première instance de Genève (ci-après : TPI) à la suite d'une autorisation de procéder.

b. L'AFC avait eu les informations à propos de la situation fiscale de M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ suite à un contrôle effectué sur un contribuable tiers. Un certain nombre d'éléments obtenus avaient permis l'ouverture de la procédure fiscale en cours.

Selon le testament public de feu Mme B\_\_\_\_\_ du 14 juillet 2009, son fils A\_\_\_\_\_ avait bénéficié en janvier 1999 d'une avance d'hoirie d'un montant de CHF 400'000.- rapportable dans la succession. Celle-ci était assimilable à une donation. Les récépissés de prélèvements sur un compte non déclaré correspondaient à cette somme. En l'absence de toute explication de la part de l'intéressé, elle avait fait le lien entre les deux sommes d'argent. La question de l'abandon de créance n'avait plus été abordée. Il n'y avait pas eu d'instruction à ce sujet et aucune taxation n'avait été opérée à ce titre.

Dans le courrier du 29 avril 2013 adressé à M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_, il était fait état de sommes en espèces reçues de feu sa mère. Il s'agissait à ce moment-là des premiers éléments à sa disposition avant l'instruction. Conformément à sa pratique, ce courrier qui ne chiffrait pas la donation, était une demande de renseignements. Il revenait à l'intéressé de fournir plus de précisions. Elle n'avait pas le testament de feu Mme B\_\_\_\_\_ en première instance, sinon elle l'aurait produit. En revanche, le service du contrôle ou de l'enregistrement avait pu l'avoir à ce moment-là.

À l'issue de l'audience, le juge délégué a imparti à l'AFC un délai au 13 mars 2015 pour indiquer si le contenu des pièces soumises au secret fiscal pouvait être porté à la connaissance de M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ ou si celles-ci pouvaient lui être transmises directement dans la suite de la procédure.

31) Le 12 mars 2015, l'AFC a pris position au sujet des pièces qu'elle avait produites sous le couvert du secret fiscal.

Suite à la transmission du testament de feu Mme B\_\_\_\_\_ à la chambre de céans, sa note interne, produite sous la lettre A, n'était d'aucune utilité et pouvait être retirée du dossier. La pièce produite sous lettre B était un bordereau de taxation d'un contribuable tiers ayant bénéficié de la donation de feu Mme B\_\_\_\_\_. Le donataire ne contestait pas ce bordereau entré en force, ce qui constituait un argument en faveur de la réalité des donations figurant dans le

---

testament et en particulier de l'existence de la donation de CHF 400'000.- en faveur de M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_.

32) Le 7 juillet 2015, le juge délégué a procédé à une autre audience de comparution personnelle des parties et d'enquêtes.

a. Selon M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_, dans la mesure où l'avance des frais de l'action en nullité de testament auprès du TPI n'était pas encore réglée, son frère C\_\_\_\_\_ pouvait ne pas être au courant de l'existence de cette procédure civile.

b. M. C\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ n'avait pas connaissance d'une procédure civile ou pénale en cours à laquelle il était opposée à son frère A\_\_\_\_\_. En particulier, il n'était pas au courant d'une action en nullité du testament de feu leur mère. La question du règlement de ce testament demeurait cependant.

Il n'avait pas géré personnellement des fonds pour le compte des membres de sa famille vivants ou décédés. Il avait travaillé dans le secteur bancaire, mais pas dans la gestion de fortune. Feu sa mère lui avait parlé des fonds dont elle disposait auprès de la banque D\_\_\_\_\_ et à la E\_\_\_\_\_, transférés en 1997 auprès de la banque F\_\_\_\_\_. En 1999, elle avait donné à son frère A\_\_\_\_\_ et à lui-même le solde de ses avoirs déposés sur son compte auprès de la banque F\_\_\_\_\_. Elle leur avait demandé de mettre ce compte à leur nom. Le 12 février 1999, ils avaient ouvert un compte joint solidaire sur lequel les avoirs donnés par feu leur mère avaient été transférés. Il s'agissait d'un montant de l'ordre de CHF 730'000.-. Le droit de signature sur le compte était individuel et une procuration avait été établie en faveur de feu leur mère afin de lui permettre de suivre l'évolution du compte.

Cette donation remontait à 1996 et provenait de l'argent se trouvant sur des comptes dont feu leur mère était seule titulaire. Ils avaient pu disposer de ces fonds à partir du moment où ils avaient été versés sur leur compte joint et solidaire. Chacun pouvait disposer de CHF 365'000.-. Pour sa part, il avait prélevé en plusieurs fois un montant total de CHF 330'000.-. Son frère A\_\_\_\_\_ avait quant à lui prélevé CHF 450'000.-, mais avait reversé ultérieurement un montant de CHF 50'000.-. En décembre 2002, celui-ci avait demandé à la banque F\_\_\_\_\_ de mettre fin à sa relation bancaire. Lui-même avait remis à l'AFC, lors de sa dénonciation spontanée de février 2013, le dossier complet de la gestion de ce compte, soit les relevés et les copies des reçus de prélèvements. Il avait demandé régulièrement à la banque ces documents afin de renseigner feu sa mère sur l'évolution de ce compte. Celle-ci avait, sur la base de ses indications et des pièces existantes, mentionné dans son testament public les retraits déjà cités de CHF 330'000.- et de CHF 400'000.-.

Sa dénonciation spontanée procédait d'un souci de mettre en ordre ses affaires après son mariage. En revanche, il n'avait pas pensé à ses conséquences

par rapport à son frère co-titulaire du compte. Il ne lui avait pas parlé de sa démarche. Il n'avait pas de différend avec lui à cette période. Le seul point qui pouvait être litigieux entre eux portait sur une somme de CHF 35'000.- constituant le solde qui lui était dû par son frère A\_\_\_\_\_ suite à la donation de feu leur mère.

Seuls son frère A\_\_\_\_\_ et lui-même étaient bénéficiaires de la donation transférée sur leur compte conjoint et solidaire ouvert auprès de la banque F\_\_\_\_\_. Il ignorait si celui-ci avait été bénéficiaire d'autres montants de feu leur mère. Celle-ci avait aussi aidé leur frère G\_\_\_\_\_.

Il avait été taxé après avoir procédé à sa dénonciation spontanée. Peu de temps après, l'AFC lui avait demandé si elle pouvait utiliser les documents transmis. Il avait donné son accord afin d'éviter d'avoir à payer un solde d'impôt sur la partie du compte qui ne le concernait pas. Il n'était pas en mesure d'assurer s'il avait remis à l'AFC tous les relevés du compte n° 1\_\_\_\_\_. Mais, cela devait être le cas dans la mesure où celle-ci en avait besoin pour procéder à la taxation de sa fortune et de son revenu. Il avait probablement produit le testament public de feu sa mère au moment de sa dénonciation spontanée. En revanche, il n'avait pas produit les relevés des banques D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_.

À l'issue de l'audience, le juge délégué a imparti à M. C\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ un délai pour produire son éventuel courrier à l'AFC relatif à une taxation à parts égales sur la donation entre lui et son frère, le solde d'ouverture du compte n° 1\_\_\_\_\_ en 1999 et celui de clôture du compte de feu sa mère.

- 33) Le 10 juillet 2015, M. C\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ a transmis les renseignements requis.

Les sommes disponibles sur les comptes ouverts auprès des banques D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ par feu sa mère étaient respectivement de CHF 565'824.- et CHF 138'556.-, soit un total de CHF 704'380.-.

Pour le surplus, il a repris en détail les déclarations de son audition par-devant la chambre de céans.

- 34) Le 19 août 2015, l'AFC a formulé ses observations après enquêtes en persistant dans les conclusions de sa réponse du 13 novembre 2014.

L'audition de M. C\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ et les documents transmis par celui-ci avaient confirmé l'existence de la donation de CHF 400'000.- de feu Mme B\_\_\_\_\_ à son fils A\_\_\_\_\_.

- 35) Le 25 août 2015, M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ a transmis ses observations après enquêtes, a persisté dans les termes de son recours du 9 octobre 2014 et a produit l'action en nullité du testament public de feu sa mère du 14 juillet 2009,

subsidiairement en réduction et restitution, introduite auprès du TPI par lui-même et son frère G\_\_\_\_\_ à l'encontre notamment de leur frère C\_\_\_\_\_.

Aucune pièce ne confirmait la thèse de la donation, la provenance des fonds, l'évolution du compte n° 1\_\_\_\_\_ ni les bénéficiaires des retraits.

- 36) Ensuite de quoi, la cause a été 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 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).
- 2) Le recourant a requis la production de son dossier fiscal notamment la note interne de l'AFC afin de connaître l'auteur de la dénonciation à l'origine de sa procédure de taxation et d'exercer en conséquence son droit d'être entendu.
- 3) a. Tel que garanti par les art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), qui n'a pas de portée différente dans ce contexte, le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 140 I 60 consid. 3.3 p. 64 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C\_702/2014 du 16 octobre 2015 consid. 4.2 ; ATA/134/2015 du 3 février 2015).  
  
b. En l'occurrence, lors de l'audience de comparution personnelle des parties et d'enquêtes du 7 juillet 2015, M. C\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ a déclaré devant la chambre de céans avoir procédé à sa propre dénonciation spontanée auprès de l'AFC dont le contrôle a abouti à l'ouverture de la procédure de taxation du recourant. Dans son action en nullité du testament public de feu sa mère introduite auprès du TPI le 25 août 2015, le recourant relève en outre que son frère C\_\_\_\_\_ a procédé à sa propre dénonciation spontanée auprès de l'autorité cantonale. Par ailleurs, après la production du testament public de feu Mme B\_\_\_\_\_, l'AFC a indiqué que sa note interne dont le recourant demande la consultation pouvait être retirée du dossier, car elle était devenue inutile. Les autres pièces pertinentes pour sa taxation versées dans les dossiers du TAPI et de l'AFC ainsi que celles envoyées

le 10 juillet 2015 par son frère C\_\_\_\_\_, à l'exception du bordereau d'imposition de ce dernier dont le recourant ne conteste pas qu'il soit frappé du secret fiscal au sens des art. 11 et 12 LPFisc, ont été portées à sa connaissance et celui-ci a eu l'occasion de se déterminer à leur sujet. Deux audiences de comparution personnelle des parties et d'enquêtes au cours desquelles il s'est également exprimé et a présenté ses arguments ont été organisées par la chambre de céans. Dans ces conditions, le droit d'être entendu du recourant a été respecté, le cas échéant, réparé devant la chambre de céans.

- 4) Le litige porte sur la contestation des droits d'enregistrement d'une donation mobilière dont le recourant nie l'existence, car, selon lui, elle n'est fondée sur aucune pièce justificative.
- 5) a. 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/1019/2015 du 29 septembre 2015 ; ATA/769/2015 du 28 juillet 2015 ; ATA/573/2015 du 2 juin 2015).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. 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, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1019/2015 précité).

b. En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 513 n. 11). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12).

- 6) 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 soumises soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement (art. 1 al. 1 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 - LDE - D 3 30).

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 (art. 2, 3 let. h et 11 al. 1 LDE). En matière de donations de biens mobiliers, les droits ne sont exigibles que si le donateur est domicilié dans le canton de Genève (art. 12 al. 2 LDE).

- 7) En l'occurrence, d'après les audiences de comparution personnelle des parties et d'enquêtes et les pièces du dossier, l'AFC s'est basée, pour prendre sa décision de taxation contestée, sur les documents recueillis lors de l'imposition du frère du recourant qui a bénéficié également d'une libéralité de la part de feu leur mère qui était domiciliée dans le canton de Genève jusqu'à son décès en 2013. Le recourant conteste l'existence de la donation en cause.

a. Parmi les pièces sur lesquelles le TAPI s'est basé pour confirmer la décision de taxation du recourant figurent notamment les deux lettres manuscrites de feu Mme B\_\_\_\_\_ de Noël 1996 et janvier 1999, la formule d'ouverture du compte n° 1\_\_\_\_\_ auprès de la banque F\_\_\_\_\_ par les deux frères C\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ et les récépissés de quatre prélèvements bancaires effectués sur ce compte par le recourant.

S'agissant des lettres manuscrites, le recourant reconnaît que celles-ci émanent de feu sa mère. Il n'en conteste du reste pas le contenu. Au demeurant, il déclare diriger un commerce de confiserie et ne remet pas en cause le fait que feu sa mère souhaitait lui venir en aide pour mener à bien son projet de travailler comme indépendant en lui attribuant une part sur la totalité de ses avoirs déposés auprès des banques D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ à Genève. Par ailleurs, lors de son audition du 26 février 2015 et du reste à aucun autre moment au cours de la présente procédure, il n'a apporté la preuve que l'argent sur lequel portait son accord oral avec son frère C\_\_\_\_\_ pour le « faire travailler » provenait d'une autre source de revenu ou de sa fortune personnelle que de la donation contestée. Dans ces circonstances, ses allégations non prouvées niant avoir reçu de l'argent de feu sa mère sous forme de donation ne sont pas crédibles.

Pour ce qui est du compte n° 1\_\_\_\_\_, d'après les déclarations du frère du recourant devant la chambre de céans, les fonds qui y ont été déposés provenaient du compte ouvert auprès de la banque F\_\_\_\_\_ par feu leur mère suite à la clôture de ses deux comptes auprès des banques D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_.

Les allégations du recourant qui affirme que les fonds qui ont été versés sur le compte n° 1\_\_\_\_\_ provenaient, en ce qui le concerne, de ses avoirs personnels hérités de son père, qui ne sont prouvées ni par la production d'un bordereau d'imposition y relatif ni par aucun autre document attestant que ceux-ci ont été reçus de son père, ne sont pas non plus crédibles. La seule allégation d'avoir déclaré ces fonds à l'autorité fiscale n'est pas suffisante. Par ailleurs, le recourant n'indique pas pour quel motif il a omis de déclarer le compte en question alors qu'il y aurait déposé les avoirs reçus de son père et annoncés à l'AFC.

En ce qui concerne les quatre retraits bancaires effectués sur le compte n° 1\_\_\_\_\_, le recourant déclare avoir un doute sur le prélèvement de CHF 150'000.-. Il ne pense pas avoir prélevé cette somme ou signé son reçu. De même, il allègue que le retrait du 9 février 2001 de CHF 100'000.- ne porterait pas sa signature. En revanche, il reconnaît que les deux autres prélèvements de CHF 100'000.- chacun sont signés de sa main, tout en prétendant qu'il n'est pas certain de sa signature.

Les déclarations contradictoires du recourant au sujet de ces retraits bancaires, contredites par les pièces figurant au dossier, ne sont pas non plus crédibles. D'une part, sur le récépissé du prélèvement de CHF 150'000.- est apposée une signature similaire à celle figurant sur sa lettre du 20 décembre 2002 par laquelle il a mis fin à sa relation bancaire auprès de la banque F\_\_\_\_\_ et à celles apposées sur les deux retraits bancaires respectivement des 29 août 2000 et 26 mars 2002 qu'il admet avoir effectués. D'autre part, ses propres déclarations devant la chambre de céans lors de son audition du 26 février 2015 faisant état de son souvenir des prélèvements effectués sur le compte n° 1\_\_\_\_\_ et de l'utilisation de celui-ci comme un compte courant, ce qui, selon lui, explique ses retraits, le confondent également. Même le retrait du 9 février 2001 nié par le recourant porte un paraphe formé de la première et de la dernière lettres de sa signature et se présente dans la même forme que les prélèvements reconnus. Le fait que les quatre récépissés ne portent pas son nom n'est pas déterminant, la banque F\_\_\_\_\_ n'ayant pas été autorisée, lors de l'ouverture du compte n° 1\_\_\_\_\_, de donner des indications sur l'identité des titulaires.

b. D'après les pièces figurant dans le dossier, le montant de la donation de Noël 1996 confirmée en janvier 1999 est constitué de deux avoirs de CHF 565'824.- et CHF 138'556.- provenant des comptes de feu Mme B\_\_\_\_\_ auprès respectivement des banques D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_. Par ailleurs, le recourant ne conteste pas l'existence du compte n° 1\_\_\_\_\_ ni le versement de CHF 711'459.50 du 26 février 1999 sur ce compte, montant dont la provenance n'est certes pas spécifiée, mais qui peut être sans arbitraire attribué à la donation de CHF 704'380.- (CHF 565'824.- + CHF 138'556.-), la différence de CHF 7'079.50 pouvant s'expliquer par les intérêts perçus, quelques jours après son ouverture et la signature d'une procuration en faveur de feu sa mère comme

mandataire disposant de larges pouvoirs de gestion sur celui-ci. Il ne conteste pas non plus avoir versé en décembre 2000 un montant de CHF 50'000.- sur ce compte.

c. Ainsi, dans la mesure où les lettres de donation de Noël 1996 et janvier 1999 ne sont pas contestées, les comptes de feu la mère du recourant auprès des banques D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ non plus, les retraits bancaires de CHF 450'000.- effectués sur le compte n° 1\_\_\_\_\_ par l'intéressé étant en outre prouvés par des relevés et ce dernier n'ayant pas démontré que les sommes retirées provenaient d'une autre source de revenu ou de sa fortune personnelle voire qu'elles auraient été taxées à un autre titre par l'AFC, le TAPI était, conformément à la jurisprudence citée, fondé à considérer que les éléments retenus par l'autorité cantonale étaient des indices révélant l'existence de la donation de feu Mme B\_\_\_\_\_ au recourant. Le bordereau des droits d'enregistrement contesté est dès lors conforme au droit.

Au surplus, le frère du recourant qui affirme avoir bénéficié de la donation de feu leur mère suite aux lettres de Noël 1996 et janvier 1999 n'a pas contesté son bordereau de taxation des droits d'enregistrement portant sur une partie de cette libéralité. En tout état, l'action en nullité du testament public de feu Mme B\_\_\_\_\_ du 14 juillet 2009 n'affecte en rien l'appréciation des preuves effectuée par le TAPI dans la mesure où même l'annulation de ce testament ne rendrait pas caduc le contenu des lettres de Noël 1996 et janvier 1999 non contestées par le recourant qui donnent sans contrepartie la totalité des avoirs déposés auprès des banques D\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ à ses deux fils C\_\_\_\_\_ et A\_\_\_\_\_.

8) Ce qui précède conduit au rejet du recours.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 9 octobre 2014 par M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 1<sup>er</sup> septembre 2014 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de M. A\_\_\_\_\_ B\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il n'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 ;

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

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :