

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4409/2015-ICC

ATA/1350/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 3 octobre 2017

4^{ème} section

dans la cause

Madame A _____ et Monsieur A _____

représentés par Monsieur Jean-Marc Wasem, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
20 mars 2017 (JTAPI/294/2017)**

EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour l'année 2012.
2. Madame A_____ et Monsieur A_____ sont domiciliés à Genève, où ils sont contribuables. Ils se sont mariés le 16 mai 2003 et sont divorcés depuis le 23 avril 2016.
3. Par acte authentique du 8 mars 2012 fait à Genève, Madame B_____ et Monsieur B_____ ont déclaré « faire donation par préciput et hors part, avec dispense de rapport lors à succession future à leur fils Monsieur A_____ la somme de CHF 3'000'000.-. Cette somme a été et sera virée en plusieurs versements, pour partie rétroactivement au 1^{er} janvier 2012, les autres postérieurement au présent acte, dont le donataire a donné et donnera quittance aux donateurs, hors la vue du notaire soussigné ».

L'acte stipulait que les donateurs n'étaient pas domiciliés dans le canton de Genève et que la donation avait lieu entre parents en ligne directe, de sorte qu'elle n'était pas soumise à des droits d'enregistrement dans le canton de Genève.
4. L'acte authentique précité a été enregistré, à une date ne ressortant pas du dossier de la procédure, auprès du service de l'enregistrement de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE). Il n'a pas été soumis aux droits d'enregistrement.
5. Dans leur déclaration fiscale 2012, les contribuables ont mentionné un revenu imposable ICC de CHF 414'738.- et une fortune imposable de CHF 1'439'892.-. Sous la rubrique « observations », il était notamment indiqué : « Durant l'année 2012, j'ai reçu de mon père Monsieur B_____ demeurant à C_____ la somme de CHF 150'000.- au titre de donation, ainsi qu'une seconde donation de CHF 518'638.- comme acompte pour l'achat d'un bien immobilier à D_____ ».
6. Par bordereau de taxation du 21 janvier 2015, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2012 à CHF 125'651.30 sur la base d'un revenu imposable de CHF 449'715.- au taux de CHF 544'375.- et d'une fortune imposable de CHF 4'376'076.- au taux de CHF 5'595'082.-.

Dans l'avis de taxation annexé à ce bordereau, l'AFC-GE a indiqué sous « remarques sur titres » que le contribuable bénéficiait d'une créance d'un montant de CHF 3'000'000.- envers son père dont il fallait tenir compte dans sa fortune.

7. Le 26 février 2015, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau de taxation, contestant notamment la créance de CHF 3'000'000.- ajoutée par l'AFC-GE dans leur fortune.

Il s'agissait d'un engagement du père du contribuable qui n'avait « pas le caractère de créance ». En 2012, le contribuable avait reçu les sommes suivantes avant signature de l'acte de donation :

« 27.01.2012	CHF 150'000.-	donation annuelle
22.02.2012	CHF 298'460.-	acompte 20 % La E_____ 6 pièces
22.02.2012	CHF 208'800.-	acompte 20 % La E_____ 4 pièces
22.02.2012	CHF 11'370.-	frais notaire pour les deux appartements
	CHF 668'630.-	Total 2012 ».

Les versements concernant l'acquisition des appartements de la E_____ et les frais de notaire avaient été versés directement à ce dernier par le père du contribuable.

8. Par courrier recommandé du 9 juin 2015, l'AFC-GE a donné plusieurs informations aux contribuables concernant les motifs de leur réclamation, soit notamment que le montant de CHF 3'000'000.- ajouté à leur fortune correspondait à la donation mobilière à recevoir de la part des parents du contribuable selon l'acte de donation du 8 mars 2012 dûment enregistré auprès du service de l'enregistrement.

Ils étaient priés d'indiquer s'ils maintenaient leur réclamation et le cas échéant de la motiver. Sans réponse suffisante de leur part dans les trente jours, l'AFC-GE considérerait que ces points n'étaient plus litigieux.

9. Par décision sur réclamation du 16 novembre 2015, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation sur un autre point litigieux, sans donner suite à la contestation de la reprise de CHF 3'000'000.-, dès lors que ce point n'était plus contesté, les contribuables n'ayant pas répondu au courrier du 9 juin 2015.

Le bordereau rectificatif du 16 novembre 2015 joint à la décision sur réclamation faisait état d'un ICC 2012 de CHF 125'475.- calculé sur un revenu imposable de CHF 449'128.- au taux de CHF 543'775.- et sur une fortune imposable de CHF 4'376'076.- au taux de CHF 5'595'082.-.

10. Par acte du 16 décembre 2015, les contribuables ont recouru contre cette décision sur réclamation auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à ce que l'AFC GE « [revoie] sa décision du

16 novembre 2015 » et à l'annulation de leur créance de CHF 3'000'000.- à l'égard des parents du contribuable.

Contrairement à ce que prétendait l'AFC-GE, ils avaient répondu à sa lettre du 9 juin 2015 par courrier de leur mandataire du 14 juillet 2015, lequel indiquait que : « à la lecture du paragraphe 1, page 2, de la dite donation, Monsieur A_____ peut s'acquitter de l'impôt sur la fortune reçue et il ne peut pas faire valoir une créance à l'encontre de ses parents [...]. Par ailleurs, Monsieur et Madame B_____ et B_____ peuvent révoquer cet acte en tout temps dans la mesure où ils souhaiteraient prendre d'autres dispositions testamentaires ».

La donation du 8 mars 2012 n'avait, à ce jour, été exécutée que partiellement puisque le contribuable n'avait reçu, depuis cette date, que CHF 150'000.- par année en 2013 et en 2014. Les parties à cette donation n'avaient pas réussi à s'entendre sur les financements patrimoniaux pour satisfaire l'application dudit acte.

11. Les contribuables ont encore transmis au TAPI un acte authentique intitulé « Annulation de donation mobilière entre Monsieur B_____ et Madame B_____ et Monsieur A_____ » daté du 14 décembre 2015.

Ce document stipulait que « la situation personnelle et fiscale des époux B_____ et B_____ ayant profondément changé, puisqu'ils n'ont plus de rattachement fiscal avec la Suisse depuis le 1^{er} juillet 2012, et la situation personnelle de certains de leurs enfants ayant également beaucoup évolué de façon totalement imprévue depuis mars 2012, les comparants déclarent annuler purement et simplement l'acte de donation en faveur de Monsieur A_____ du 8 mars 2012, rétroactivement ».

12. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les contribuables n'avaient pas apporté la preuve de l'envoi de leur lettre du 14 juillet 2015.

Il ressortait du dossier que l'intention des parties était de conclure un acte de donation. Les versements opérés et à opérer contenaient les éléments objectifs des donations, soit l'acte d'attribution et la gratuité. L'acte de donation n'était par ailleurs pas assorti de conditions. Seule était évoquée, de manière très vague, l'idée d'une « organisation pré-successorale de la famille B_____ », puisqu'il y était fait allusion aux propres enfants du contribuable et donc aux petits-enfants des donateurs. Le contribuable disposait ainsi d'un droit ferme à recevoir de ses parents une somme de CHF 3'000'000.- à la suite de la donation du 8 mars 2012. Ce montant était imposable en 2012, même si l'intégralité des fonds n'avait pas été versée.

13. Dans leur réplique, les contribuables ont maintenu les conclusions de leur recours.

À la suite des problèmes géopolitiques au Liban liés à la guerre civile en Syrie, les parents du contribuable avaient pris des dispositions successorales en 2011 dans un souci d'égalité de traitement entre les membres de la fratrie. Le résultat avait été l'acte de donation. Les parents des contribuables versaient cependant chaque année, depuis une décennie, à titre de donation, la somme de CHF 150'000.- à chacun de leurs trois enfants. L'acte de donation était, entre autre, lié à l'acquisition d'appartements dans le projet immobilier de la E_____ à D_____. Ce projet n'ayant pas pu se concrétiser en raison de « complications politiques genevoises », les montants reçus par le notaire avaient été restitués par celui-ci aux parents du contribuable. Le contribuable n'avait pas requis que les montants directement versés au notaire lui soient restitués compte tenu de sa situation familiale et financière.

La création d'une fondation à but non lucratif par les parents du contribuable en octobre 2012, l'évolution géopolitique subie par le Liban depuis 2011 et le divorce du contribuable, ainsi que celui de sa sœur, avaient finalement abouti à l'annulation le 14 décembre 2015, d'un commun accord, de l'engagement moral des parents B_____, celui-ci n'ayant plus de raison d'être.

Ainsi, pour l'année fiscale 2012, la fortune imposable aurait dû s'élever à CHF 1'376'076.- au taux de CHF 2'595'082.-. Ce montant ne tenait pas compte de la donation annuelle de CHF 150'000.-.

14. Dans sa duplique, l'AFC-GE a persisté dans son argumentation et ses conclusions précédentes.
15. Sous la plume d'un nouveau mandataire, les contribuables ont encore produit une écriture complémentaire.

La donation, qui n'avait pas été exécutée, devait être qualifiée de promesse de donner au sens de l'art. 243 du code des obligations du 30 mars 1911 (CO – RS 220). Immédiatement après l'acte du 8 mars 2012, la situation financière des parents du contribuable s'était fortement dégradée, notamment compte tenu de la situation politique et économique au Liban depuis le printemps arabe et de la guerre civile syrienne à sa frontière, de sorte qu'ils n'étaient plus en mesure d'honorer leur promesse. Ils avaient souhaité révoquer leur promesse de don immédiatement après sa signature et avaient confirmé par écrit cette révocation le 14 décembre 2015. Dès lors que l'acte d'annulation du 14 décembre 2015 prévoyait un effet rétroactif, la convention de donation du 8 mars 2012 n'avait généré aucun droit ni créance en faveur du contribuable.

À titre subsidiaire, la prétendue créance ne pouvait s'élever à CHF 3'000'000.- puisqu'il fallait soustraire les CHF 150'000.- déjà donnés en janvier 2012. La promesse de donner sur le solde de CHF 2'850'000.-, non exécutée et révoquée, ne pouvait autoriser l'AFC-GE à imposer en fortune une créance à sa valeur nominale sans tenir compte des circonstances particulières du cas d'espèce. Il était possible de s'écarter de la valeur nominale lorsque la créance était douteuse. La probabilité de son recouvrement devait alors être directement prise en compte dans son évaluation. En l'occurrence, la situation financière des donateurs s'était dégradée et au vu de la relation parents/enfant les unissant, il était évident qu'aucune procédure de recouvrement ou d'exécution forcée de la créance ne serait mise en œuvre. La valeur de la prétendue créance était donc nulle car non susceptible de recouvrement au 31 décembre 2012.

16. L'AFC-GE a relevé que les nouveaux arguments des contribuables étaient en contradiction avec ceux exposés précédemment, puisque c'était précisément en raison de problèmes géopolitiques au Liban que les parents avaient pris des dispositions successorales en faveur de leurs trois enfants. Or, ils invoquaient maintenant ces mêmes motifs, en sus du blocage politique de l'achat des appartements de la E_____, pour justifier l'annulation de la donation. Pour le surplus, les problèmes financiers des parents du contribuable n'étaient pas démontrés.

17. Par jugement du 20 mars 2017 notifié le 21 mars 2017, le TAPI a admis très partiellement le recours.

La fortune imposable se déterminait en prenant en compte uniquement les éléments existant à la date du 31 décembre 2012, ce qui excluait d'éventuelles modifications intervenues ultérieurement. Or, au 31 décembre 2012, l'acte authentique du 8 mars 2012 était parfaitement valable, puisque la convention d'annulation de donation mobilière n'avait été conclue que le 14 décembre 2015. À la fin de l'année 2012, le contribuable disposait ainsi d'un droit ferme à obtenir le versement d'un montant CHF 3'000'000.-, sous déduction des montants déjà reçus. Il était contraire aux principes de la légalité, de périodicité de l'impôt et de l'étanchéité des exercices de considérer que la convention du 14 décembre 2015 puisse, sur un plan fiscal, par la simple volonté du contribuable, annuler rétroactivement cette donation mobilière. Il y avait ainsi lieu d'inclure dans la fortune imposable des contribuables au 31 décembre 2012 une créance de CHF 2'850'000.-, soit CHF 3'000'000.- moins un montant de CHF 150'000.- que le contribuable avait reçu en janvier 2012. L'AFC-GE ayant procédé à une reprise à ce titre de CHF 3'000'000.- au lieu de CHF 2'850'000.-, le recours était très partiellement admis dans cette mesure.

18. Par acte expédié le 21 avril 2017, les contribuables ont saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) d'un recours à l'encontre du jugement précité, en concluant à ce que la somme de

CHF 2'850'000.- ne soit pas prise en compte dans la fortune imposable au 31 décembre 2012 de Monsieur A_____. La chambre administrative était invitée « à se prononcer favorablement sur le fond du recours » ainsi qu'à allouer une juste indemnité pour frais de procédure.

Ils ont repris l'argumentation déjà développé auprès du TAPI, tout en précisant que contrairement à ce que retenait le jugement querellé, la révocation de la promesse de donner avait eu lieu, immédiatement après la signature de l'acte de donation du 8 mars 2012, « par les donateurs en dehors de toutes considérations fiscales, et non par la simple volonté du contribuable dans le but de la réalisation d'une économie d'impôt ». Cette révocation avait été confirmée par écrit dans l'acte du 14 décembre 2015.

19. Le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
20. L'AFC-GE s'en est rapportée à justice s'agissant de la recevabilité du recours et a conclu à son rejet au fond, pour les motifs déjà développés au stade antérieur de la procédure.

Les contribuables se fondaient sur l'art. 250 al. 1 ch. 2 CO pour justifier le bien-fondé de la révocation de la donation prévue dans l'acte du 8 mars 2012, lequel prévoyait la possibilité pour le donateur de révoquer sa promesse de donner lorsque, depuis sa promesse, sa situation financière s'est modifiée de telle sorte que la donation serait extraordinairement onéreuse pour lui. L'acte notarié du 14 décembre 2015 ne justifiait pourtant pas la révocation par la modification de la situation financière des donateurs, mais par la fin de leur rattachement fiscal avec la Suisse ainsi que par le changement de situation personnelle de leurs enfants. Les motifs invoqués n'entraient dans aucun des cas exhaustifs d'annulation prévus par la loi. La taxation d'un montant de CHF 2'850'000.- se justifiait ainsi pleinement.

21. Le 30 juin 2017, le juge délégué a imparti un délai aux parties pour formuler d'éventuelles requêtes complémentaires et/ou exercer leur droit à la réplique s'agissant des contribuables.
22. L'AFC-GE a indiqué n'avoir aucune requête complémentaire à formuler, alors que les contribuables ne se sont pas manifestés dans le délai imparti.
23. Le 14 septembre 2017, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Le recours a été interjeté en temps utile devant la juridiction compétente (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).
2. a. Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). Il contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (al. 2).

Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, la jurisprudence fait preuve d'une certaine souplesse s'agissant de la manière par laquelle sont formulées les conclusions du recourant. Le fait qu'elles ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est, en soi, pas un motif d'irrecevabilité, pour autant que l'autorité judiciaire et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant (ATA/518/2017 du 9 mai 2017 consid. 2a ; ATA/74/2016 du 26 janvier 2016 consid. 2b). Ainsi, une requête en annulation d'une décision doit être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a, de manière suffisante, manifesté son désaccord avec la décision ainsi que sa volonté qu'elle ne déploie pas d'effets juridiques (ATA/518/2017 précité consid. 2a).

- b. En l'espèce, les recourants sollicitent de la chambre administrative qu'elle se prononce favorablement sur leur recours et concluent à ce que la somme de CHF 2'850'000.- ne soit pas prise en compte dans leur fortune imposable au 31 décembre 2012. Bien que formulées de manière inusuelle, ces conclusions permettent de comprendre que les recourants concluent à l'annulation du jugement du TAPI et à ce que la donation litigieuse ne soit pas prise en compte dans leur taxation 2012, sous réserve du montant de CHF 150'000.-. Il s'ensuit que le recours répond aux critères de l'art. 65 LPA et est également recevable de ce point de vue.
3. L'objet du litige porte sur la question de savoir si c'est à bon droit que l'AFC-GE a effectué une reprise de CHF 3'000'000.- dans la fortune des recourants pour l'année fiscale 2012, suite à la donation effectuée par les parents du recourant par acte du 8 mars 2012.
4. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 46 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

Sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune l'argent comptant, les dépôts dans les banques et caisses d'épargne, les soldes de comptes courants et

tous titres représentant la possession d'une somme d'argent (art. 47 let. c LIPP), ainsi que les créances hypothécaires et chirographaires (art. 47 let. e LIPP).

L'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 49 al. 1 LIPP et 17 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 49 al. 2 LIPP et art. 14 al. 1 LHID).

5. a. Les critères posés par la jurisprudence pour juger de la difficulté de recouvrer une créance sont restrictifs : il faut que le débiteur apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable (ATA/1376/2015 du 21 décembre 2015 consid. 6b ; ATA/44/2011 du 25 janvier 2011 consid. 4c ; ATA/325/2008 du 18 juin 2008 consid. 7b). La perte est certaine lorsque le contribuable démontre qu'il a mis en œuvre les procédures et démarches que l'on peut raisonnablement attendre d'un créancier ou d'un porteur de droit à l'égard de son bien. Une perte commerciale est définitive lorsque, à vues humaines, il n'apparaît pas possible d'attendre le retour à l'état antérieur, ni de compter sur une appréciation réelle de la valeur du bien en cause. Les pertes sur créances deviennent effectives au moment où l'insolvabilité est constatée officiellement par un acte de défaut de biens (ATA/1375/2015 précité consid. 6b et les références citées).
 - b. L'insolvabilité est une notion de droit fédéral. Le débiteur est insolvable lorsqu'il ne dispose pas de moyens liquides suffisants pour acquitter ses dettes exigibles (ATA/508/2014 du 1^{er} juillet 2014 consid. 6a ; ATA/677/2009 du 22 décembre 2009 consid. 7a). L'insolvabilité suppose que le débiteur se trouve dans une incapacité durable de faire face à ses engagements (ATF 137 II 353 consid. 5.2.1 et les références citées). S'agissant de l'insolvabilité, la jurisprudence de la chambre administrative a posé des critères restrictifs : il faut que le débiteur apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable (ATA/508/2014 précité consid. 6a ; ATA/723/2012 du 30 octobre 2012 consid. 5b ; ATA/132/2009 du 17 mars 2009 consid. 9 ; ATA/147/2003 précité consid. 8).
6. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale 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 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, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; 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/1270/2017 du 12 septembre 2017 consid. 7a ; ATA/332/2016 du 19 avril 2016).

7. Les parties divergent sur la portée de l'acte du 8 mars 2012 intitulé « donation mobilière ». L'AFC-GE considère qu'il concrétise une donation faite par les parents du contribuable à leur fils, laquelle a fait naître une créance qu'il convient d'inclure dans la fortune des recourants. Les recourants considèrent que l'acte en question relève d'une promesse de donner dont l'éventuelle créance en découlant serait nulle, les donateurs n'ayant pas les moyens financiers d'honorer ladite promesse.
8. À titre préalable, il convient de déterminer le droit applicable à l'acte du 8 mars 2012 dans la mesure où il existe un élément d'extranéité, les donateurs étant domiciliés au Liban.
 - a. Selon l'art. 116 al. 1 de la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (LDIP - RS 291), le contrat est régi par le droit choisi par les parties. L'élection de droit doit être expresse ou ressortir de façon certaine des dispositions du contrat ou des circonstances; en outre, elle est régie par le droit choisi (art. 116 al. 2 LDIP).

À défaut d'élection de droit, le contrat est régi par le droit de l'État avec lequel il présente les liens les plus étroits (art. 117 al. 1 LDIP), ces liens étant réputés exister avec l'État dans lequel la partie qui fournit la prestation caractéristique a sa résidence habituelle (art. 117 al. 2 LDIP).
 - b. En l'espèce, l'acte de « donation mobilière » du 8 mars 2012 liant le recourant à ses parents a été fait à Genève, en la forme authentique auprès d'un notaire suisse, alors que rien ne les obligeait à le faire. Ils ont par ailleurs procédé de la même manière s'agissant de l'acte dénommé « annulation de donation mobilière » du 14 décembre 2015. La donation vise en outre des devises suisses. Il résulte de ces circonstances la volonté commune du recourant et de ses parents, exprimée de façon tacite, de soumettre les deux actes notariés au droit suisse. Pour le surplus, les parties à la présente procédure se sont référées au droit suisse tout au long de la procédure et n'ont pas contesté l'application dudit droit à l'acte litigieux.
9. a. La donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contrepartie correspondante (art. 239 al. 1 CO). La donation est un contrat unilatéral - car une seule des parties s'oblige - et un acte bilatéral, car la concordance des volontés est exigée (art. 1 et 239 CO). La concordance des volontés des parties s'exprime par la volonté des parties - du donateur et du donataire - de conclure un contrat selon lequel le donateur consent à faire une attribution à titre gratuit que le donataire est prêt à accepter. Le donateur et le donataire doivent être conscients des éléments du

contrat, qui sont objectivement et subjectivement essentiels pour l'un d'eux ou pour les deux. Sans cette concordance des volontés, la donation n'est pas valable (Margareta BADDELEY in Luc THÉVENOZ/Franz WERRO, Code des obligations I, Commentaire romand, 2012, p. 1605 n. 5 à 7 ad art. 239 CO). Le contrat de donation, acte générateur d'obligation, a pour effet de créer un rapport d'obligation et de faire naître une créance (Margareta BADDELEY, op. cit., p. 1616 n. 56 ad art. 239).

La donation se caractérise par un élément subjectif, « la volonté du donateur de donner sans contre-prestation correspondante, et par deux critères objectifs, la diminution du patrimoine du donateur et l'enrichissement du donataire » (Margareta BADDELEY, op. cit., p. 1609 n. 26 ad art. 239).

La volonté de donner doit se manifester par l'appauvrissement du donateur lequel est la contrepartie de l'enrichissement du donataire (arrêts du Tribunal fédéral 2C_961/2010 du 30 janvier 2012, consid. 5.2 ; 4A_201/2009 du 24 juin 2009 ; Margareta BADDELEY, op. cit., n. 37 ad art. 239).

Ce contrat peut revêtir deux formes : la donation manuelle (art. 242 CO) où la naissance de l'obligation de donner et son exécution ont lieu au même moment et la promesse de donner (art. 243 CO) où la conclusion du contrat et son exécution ne sont pas simultanées et qui n'est valable que si elle est faite par écrit.

b. La promesse de donner fait naître, dans le laps de temps entre la conclusion du contrat et son exécution, une dette et une créance correspondante dans le patrimoine du donateur, respectivement du donataire. L'exécution subséquente du contrat n'enrichit plus le donataire et n'appauvrit plus le donateur (Margareta BADDELEY, op. cit., p. 1649 n. 15 ad art. 244).

Sur le plan fiscal, la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée depuis lors par le TAPI, a déjà eu l'occasion de confirmer qu'un recourant disposait d'une créance à l'égard de sa mère, à la suite de la signature par celle-ci d'une promesse de donner (DCRI/14/2007 du 22 janvier 2007).

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). 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 ; ATA/612/2016 du 12 juillet 2016 consid. 14e et les arrêts cités).

10. Pour déterminer le contenu d'un contrat, le juge doit rechercher, tout d'abord, la réelle et commune intention des parties selon l'interprétation dite subjective (art. 18 al. 1 CO) fondée notamment sur des éléments postérieurs au

moment où le contrat a été conclu (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1; 132 III 626 consid. 3.1; 129 III 675 consid. 2.3; arrêt du Tribunal fédéral 4A_607/2010 du 14 février 2011 consid. 2.2.1).

S'il ne parvient pas à déterminer cette volonté réelle, le juge recherchera, en application du principe de la confiance, quel sens les parties pouvaient et devaient donner, selon les règles de la bonne foi, à leur manifestation de volonté réciproque (ATF 127 III 444 consid. 1b). Sont déterminantes les circonstances qui ont précédé ou accompagné la conclusion du contrat (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1; 131 III 606 consid. 4.1) à l'exclusion des événements postérieurs (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1).

Même si la teneur d'une clause contractuelle paraît limpide à première vue, il peut résulter d'autres clauses du contrat, du but poursuivi par les parties ou d'autres circonstances que le texte de ladite clause ne restitue pas exactement le sens de l'accord conclu (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1; 131 III 606 consid. 4.2; 130 III 417 consid. 3.2). Il n'y a cependant pas lieu de s'écarter du sens littéral du texte adopté par les cocontractants lorsqu'il n'existe aucune raison sérieuse de penser qu'il ne correspond pas à leur volonté (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1; 130 III 417 consid. 3.2; 129 III 118 consid. 2.5; 128 III 265 consid. 3a).

11. En l'espèce, il ressort de l'acte de « donation mobilière » du 8 mars 2012 que les parents du recourant ont déclaré faire donation à leur fils de la somme de CHF 3'000'000.-. L'acte précise que cette somme « a été et sera virée en plusieurs versements, pour partie rétroactivement au 1^{er} janvier 2012, les autres postérieurement au présent acte ». Le recourant a indiqué, tant dans sa déclaration fiscale 2012 que dans sa réclamation du 26 février 2015, avoir reçu de ses parents plusieurs sommes avant la signature de l'acte de donation, soit CHF 150'000.- le 27 janvier 2012 à titre de « donation annuelle » ainsi que CHF 298'460.-, respectivement CHF 208'800.- et CHF 11'370.- le 22 février 2012, ces derniers montants ayant été versés en lien avec la promotion immobilière la E_____. L'acte du 8 mars 2012 concrétisait ainsi une donation manuelle portant sur la somme de CHF 668'630.-, réalisée avant le 8 mars 2012, ainsi qu'une promesse de donner portant sur le solde, soit sur la somme de CHF 2'331'370.-.

S'agissant des montants ayant fait l'objet d'une donation manuelle durant l'année 2012, soit au total la somme de CHF 668'630.-, ceux-ci entrent incontestablement dans la fortune des recourants, de sorte que l'AFC-GE était fondée à procéder à leur taxation. S'agissant du solde relevant de la promesse de donner, soit CHF 2'331'370.-, il a fait naître dans le patrimoine du recourant une créance du même montant. À teneur du dossier, il n'apparaît pas qu'en 2012 l'exécution de ladite créance paraissait incertaine ; à tout le moins, les recourants n'ont pas apporté la preuve qu'ils avaient de sérieux doutes, à cette époque-là, sur son exécution. En particulier, s'ils l'allèguent, ils n'ont pas prouvé que les parents du recourant étaient incapables d'honorer la promesse de donner ou qu'ils

refusaient de le faire. Il ressort d'ailleurs des allégations des recourants, notamment dans leur recours au TAPI du 16 décembre 2015, que les parents du recourant lui ont versé, à titre de donation, la somme de CHF 150'000.- en 2013 puis en 2014.

Dès lors, c'est à juste titre que l'AFC-GE a considéré qu'il devait être tenu compte de la donation de CHF 3'000'000.- faite en faveur du recourant dans la fortune imposable des recourants au 31 décembre 2012.

12. Les recourants font valoir que l'acte du 14 décembre 2015 intitulé « annulation de donation mobilière » a eu pour effet de révoquer les effets de la donation, avec effet rétroactif au 8 mars 2012.
13. Selon l'art. 249 CO, le donateur peut révoquer les dons manuels et les promesses de donner qu'il a exécutées et actionner en restitution jusqu'à concurrence de l'enrichissement actuel de l'autre partie lorsque le donataire a commis une infraction pénale grave contre le donateur ou l'un de ses proches (ch. 1) ; lorsqu'il a gravement failli aux devoirs que la loi lui impose envers le donateur ou sa famille (ch. 2) ; lorsqu'il n'exécute pas, sans cause légitime, les charges grevant la donation (ch. 3).

À teneur de l'art. 250 al. 1 CO, l'auteur d'une promesse de donner peut révoquer sa promesse et en refuser l'exécution lorsqu'il existe des motifs qui permettraient d'exiger la restitution des biens dans le cas d'une donation manuelle (ch. 1) ; lorsque, depuis sa promesse, sa situation financière s'est modifiée de telle sorte que la donation serait extraordinairement onéreuse pour lui (ch. 2) ; lorsqu'il lui est survenu, depuis sa promesse, des devoirs de famille nouveaux ou sensiblement plus onéreux (ch. 3). Selon l'art. 250 al. 2 CO, la promesse de donner est annulée, lorsqu'un acte de défaut de biens est délivré contre le donateur ou lorsque ce dernier est déclaré en faillite.

La révocation peut avoir lieu dans l'année à compter du jour où le donateur a eu connaissance de la cause de révocation (art. 251 al. 1 CO).

14. Selon le Tribunal fédéral, la créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. La créance fiscale prend naissance ex lege, sans aucune autre intervention extérieure : la doctrine parle de la naissance immédiate de la créance fiscale. La taxation n'a aucun effet constitutif, elle n'est pas une condition de l'existence de la créance d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 308 ; ATF 107 Ib 376 consid. 3 p. 378 et les références citées). L'existence et le contenu de la créance fiscale sont fixés par la loi, raison pour laquelle dite créance est en principe irrévocable : dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêt du Tribunal fédéral

2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 ; 2C_692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2 et les références citées). La naissance ex lege de la créance fiscale a également pour conséquence que le moment de la réalisation du revenu ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable ; si tel était le cas, le contribuable pourrait différer et, par-là, déterminer lui-même en fonction de ses convenances personnelles à quel moment ce revenu est imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 ; 2C_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.2 in RDAF 2010 II 474 et les références citées).

15. En présence de déclarations contradictoires, la préférence doit en principe être accordée à celles que l'intéressé a données en premier lieu, alors qu'il en ignorait les conséquences juridiques, les explications nouvelles pouvant être, consciemment ou non, le produit de réflexions ultérieures (arrêt du Tribunal fédéral 9C_728/2013 du 16 janvier 2014 consid. 4.1.2 ; ATA/286/2017 du 14 mars 2017 consid. 6 ; ATA/505/2016 du 14 juin 2016 consid. 4b).
16. En l'espèce, les recourants exposent que la révocation a été effectuée sur la base de l'art. 250 al. 1 ch. 2 CO lequel permet au donateur de révoquer sa promesse de donner et d'en refuser l'exécution lorsque sa situation s'est modifiée d'une manière telle que la donation serait extraordinairement onéreuse pour lui. Or, la validité de ladite révocation est douteuse, dans la mesure où, d'une part, les motifs indiqués dans l'acte du 14 décembre 2015 n'ont pas trait à une modification de la situation financière des donateurs et, d'autre part, il n'est pas certain que les donateurs aient respecté le délai d'un an imposé à l'art. 251 al. 1 CO pour ce faire. Ce point peut toutefois souffrir de rester ouvert compte tenu de ce qui suit.

Le fait que le recourant et ses parents ont signé, le 14 décembre 2015, un acte intitulé « annulation de donation mobilière » est sans incidence dans le présent litige, ledit acte n'ayant pas d'impact, d'un point de vue fiscal, sur la fortune des recourants pour l'année fiscale 2012. En effet, comme rappelé ci-dessus, dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêt du Tribunal fédéral 2C_152/2015 précité consid. 4.2). Or, le recourant a acquis en 2012 un droit ferme au versement de la somme de CHF 3'000'000.-. Dite créance fiscale étant née, elle ne peut pas être réduite à néant par une opération destinée à effacer la stipulation contractuelle lui ayant donné naissance. Les recourants ne peuvent par ailleurs être suivis lorsqu'ils allèguent par devant la chambre de céans que la révocation de la promesse de donner a eu lieu en 2012, immédiatement après la signature de l'acte de donation du 8 mars 2012 et que l'acte du 14 décembre 2015 ne visait qu'à confirmer par écrit ladite révocation. Les recourants ont en effet affirmé, dans leur recours au TAPI du 16 décembre 2015 notamment, que le contribuable avait reçu, depuis le 8 mars 2012, la somme de CHF 150'000.- en 2013 et en 2014. En présence de déclarations contradictoires, la chambre administrative apportera plus de crédit à

celles données en premier lieu. À toutes fins utiles, il sera encore relevé que le recourant ne prouve aucunement avoir restitué les montants effectivement reçus en 2012 à titre de donation, soit la somme de CHF 668'630.-. En particulier, le fait qu'il allègue que les montants versés en lien avec la promotion immobilière la E_____, soit la somme de CHF 518'630.-, aient été restitués à ses parents ne ressort d'aucune pièce du dossier. Ainsi, l'acte du 14 décembre 2015, signé postérieurement à la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 16 novembre 2015 concluant au maintien de la reprise de CHF 3'000'000.- et deux jours avant le dépôt de l'acte de recours au TAPI, a été conclu dans un but purement fiscal, à savoir la réalisation d'une économie d'impôts.

Partant, en 2012, le recourant a acquis un droit ferme au versement de la somme de CHF 3'000'000 à titre de donation par ses parents. S'il a effectivement reçu la somme de CHF 668'630.- durant l'année 2012, il bénéficiait, au 31 décembre 2012, d'une créance certaine pour le solde, soit pour la somme de CHF 2'331'370. L'annulation de manière rétroactive de la donation par un acte du 14 décembre 2015 ne peut pas être prise en compte au plan fiscal.

Dans ses observations à la chambre administrative, l'AFC-GE a approuvé la position du TAPI selon laquelle la reprise devant être effectuée dans la fortune des recourants devait s'élever à CHF 2'850'000.-. La chambre administrative ne reviendra dès lors pas sur ce montant.

17. Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
18. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA). Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 21 avril 2017 par Madame A_____ et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 mars 2017 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge conjointe et solidaire de Madame A_____ et Monsieur A_____ un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

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 Monsieur Jean-Marc Wasem, mandataire des recourants, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, M. Thélin, Mme Krauskopf, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :