

du 8 juin 2004

dans la cause

Madame F. _____

représentée par Me Henri-Jean Dubois-Ferrière, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame F._____ (ci-après : Mme F._____ ou la contribuable ou encore la recourante) est née le _____ 1959. Avocate de profession et de nationalité française, elle est domiciliée en ville de Genève.

Madame F._____ a pour soeur R._____ née le _____ 1955, journaliste de profession, domiciliée à Chêne-Bougeries, dans le canton de Genève.

Les parents des deux précitées, soit Monsieur F._____ et Madame R._____ épouse F._____ sont également domiciliés dans le canton de Genève.

2. Les parents de la contribuable avaient adopté le régime matrimonial de droit français de la séparation de biens pure et simple, par contrat reçu le 19 juin 1952 par un notaire ayant son office à Paris (France).

Ils ont choisi ultérieurement le régime de la communauté universelle de biens par actes reçus les 15 mars 1974 par un notaire à Paris et 20 décembre 1979 par un notaire à Annemasse (France). Le 19 novembre 1990, la recourante, sa soeur et leurs parents ont tenu un "conseil de famille", le père de la contribuable - approchant l'âge de 70 ans entendant organiser sa succession. Il envisageait une modification du régime matrimonial en vue d'attribuer au conjoint survivant l'intégralité des biens de la communauté. Les deux filles devaient s'engager à consentir à cette mesure, qui différerait leur droit à hériter jusqu'au décès du parent survivant. Il était dès lors décidé, pour palier cet inconvénient, que les parents verseraient à chacune de leurs deux filles, une somme mensuelle fixée à CHF 10'000.-. Le procès-verbal contenait encore les deux clauses suivantes :

- "Il est toutefois prévu que, selon l'évolution de la situation financière de celles-ci (i. e. : les filles), le montant de ces avances pourra être modifié ou faire l'objet, le cas échéant, de remboursements partiels".

Et :

- "Cette décision a pour but de permettre à et à [sa soeur] [...] de disposer de moyens d'existence leur assurant un niveau de vie indépendant analogue à celui auquel elles étaient habituées au sein de leur famille".

3. Le 13 novembre 1995, M.F._____ et Mme R._____, épouse F._____, ont modifié une nouvelle fois le régime matrimonial existant en s'attribuant réciproquement par préciput l'intégralité de la communauté selon une adjonction ainsi exprimée :

"En cas de dissolution de la communauté universelle instituée entre les comparants, par le décès de l'un des époux, et seulement dans ce cas, le survivant aura droit à l'attribution de l'intégralité de la communauté, sans exception ni réserve".

Cet acte passé également devant un notaire à Paris le 13 novembre 1995, a été homologué par un jugement du Tribunal de Grande Instance le 7 juin 1996.

Selon une attestation établie ultérieurement, soit le 16 janvier 2002, par un notaire à Paris, les relations matrimoniales entre les époux étaient soumises au régime français de la communauté universelle, régie par l'article 1526 du Code civil français avec clause d'attribution de la communauté au survivant. En application de l'article 1422 du même code civil, les époux ne pouvaient, l'un sans l'autre, disposer entre vifs, à titre gratuit, des biens de la communauté.

4. En novembre 1998, l'administration fiscale cantonale (ci-après l'AFC) a requis du mandataire de Mme F._____ de déposer différentes pièces concernant la comptabilité de cette dernière. Selon les pièces déposées le 29 juillet 1999 par ce mandataire et pour les années contrôlées par l'AFC, Mme F._____ avait reçu pour la période du 30 janvier 1992 au 31 décembre 1996 notamment une somme mensuelle de CHF 10'000.-. Elle aurait par ailleurs remboursé à son père une somme de CHF 233'737.- en 1995.

5. Le 21 août 2001 l'AFC a effectué une reprise des donations mobilières consenties par le père de la contribuable à cette dernière durant les années civiles 1991 à 1994, selon le tableau suivant :

<u>Année</u>	<u>Avance d'hoirie</u>	<u>Mise à disposition</u>	<u>Total</u>
--------------	------------------------	---------------------------	--------------

1991	CHF 285'297.-	CHF 40'000.-	CHF 325'297.-
1992	CHF 190'764.-	CHF 40'000.-	CHF 230'764.-
1993	CHF 312'601.-	CHF 40'000.-	CHF 352'601.-
1994	CHF 180'413.-	CHF 40'000.-	CHF 220'413.-

6. Les montants des avances d'hoirie avaient été déterminés sur la base de la variation des montants des dettes envers le père de la contribuable par rapport à l'année précédente et le loyer du logement mis à disposition à titre gratuit avait été fixé à environ un quart des loyers comptabilisés en produit de la société _____ S.I..
7. Le 20 septembre 2001, le mandataire a déposé une réclamation contre la décision précitée, qui comportait, selon le bordereau émis le 8 août 2001, un rappel de droit à hauteur de CHF 66'869,80 et une amende d'un montant de CHF 3'343,50. Les taxations pour les années antérieures à 1993 étaient définitives et l'AFC agissait en contradiction du principe de la force jugée en revenant sur celles postérieures. Les avances d'hoirie consenties par le père de la contribuable avaient un caractère remboursable à teneur du procès-verbal du conseil de famille daté du 19 novembre 1990. L'intention de donner faisait totalement défaut. Les parents entendaient créer un rapport de créance. Il n'y avait pas lieu non plus de taxer la mise à disposition gratuite d'un logement alors que les parents accueillait dans leur habitation, un de leurs enfants.
8. Le 3 janvier 2002, l'AFC a rejeté la réclamation pour les motifs suivants :

Il n'y avait aucun contrat type de prêt entre la contribuable et son père, ni plan de remboursement. Le procès-verbal du conseil de famille contenait la mention selon laquelle les parents F. _____ verseraient, à parts égales et à chacune de leurs filles, une somme mensuelle de CHF 10'000.-.

Le prêt hypothécaire accordé en 1995 à la contribuable par un établissement bancaire ne pouvait être considéré comme un remboursement partiel de la dette de celle-ci envers son propre père, car la dette considérée n'avait pas diminué mais augmenté dans la période du 1er janvier 1992 au 1er janvier 1998 et elle avait pour garantie un immeuble sis avenue Léopold II à Paris, donné le 13 novembre 1995 également par le père de la contribuable à cette dernière. Le loyer du logement

mis à disposition avait été déterminé en établissant la moyenne des produits de la société immobilière pendant 4 ans et en en prenant le quart, puisque 4 personnes logeaient à la même adresse. Du fait de la négligence de la contribuable, il était justifié de lui infliger une amende fixée à un vingtième des droits ainsi éludés.

9. Le premier février 2002, le mandataire a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI). La contribuable et son père avaient chacun déclaré, pour les années 1991 à 1995 une dette chirographaire et l'autre une créance. Certes, le père avait utilisé le terme impropre "d'avances sur hoirie" dans le procès-verbal du conseil de famille du 19 novembre 1990 alors qu'il s'agissait d'établir entre la contribuable et son père un rapport de crédit. L'existence d'une donation ne pouvait jamais se présumer et il fallait admettre que l'on se trouvait en présence d'avances en compte-courant. Quant au loyer, il avait été déterminé de manière aberrante alors que les parents entendaient seulement accueillir leur fille.
10. Le 27 juin 2003, l'AFC a répondu au recours. Elle a conclu à son rejet au motif que les notions civile et fiscale d'avancement d'hoirie au sens de l'article 527 chiffre premier du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) ne se recouvraient pas. L'avance d'hoirie devait supporter le droit de donation, qu'il soit sujet au rapport ou non (sic). La créance d'impôt était parfaite dès l'exécution de la libéralité et le montant déterminant pour la liquidation de la taxe était donc la valeur des biens donnés au moment de leur remise. Le père de la contribuable avait bien décidé de lui verser une somme de CHF 10'000.- par mois à titre d'avance d'hoirie. Aucune autre contre prestation n'était prévue, si ce n'est des remboursements partiels hypothétiques. La question de la légalité de cette avance d'hoirie au regard du droit français était sans pertinence. L'AFC s'engageait à renoncer à percevoir des droits d'enregistrement sur le montant de CHF 40'000.- retenu au titre du loyer du logement mis gratuitement à disposition.
11. Le 20 novembre 2003, la CCRMI a rendu sa décision. Elle a constaté que l'AFC s'était engagée à ne pas percevoir de droits d'enregistrement sur la mise à disposition gratuite d'un logement, de sorte que ce point n'était plus litigieux et que le différend entre les parties était circonscrit dorénavant à la qualification

juridique des sommes versées par le père de la contribuable à cette dernière, d'où découlait tant la validité de la perception des droits d'enregistrement que l'amende infligée.

Les notions civile et fiscale de donation pouvaient être différentes. Or en matière fiscale, seule la situation patrimoniale du donataire constituait un critère. Celui-ci devait s'être enrichi sans fournir de contre-prestations équivalentes. Il ressortait expressément du procès-verbal du conseil de famille du 19 novembre 1990 que la somme mensuelle de CHF 10'000.- versée par le père à sa fille avait pour but le maintien du niveau de vie antérieur. La CCRMI a considéré que ces versements n'avaient pas le caractère d'une aide ponctuelle, remboursable dès que la situation financière de la bénéficiaire se serait améliorée. L'utilisation de telles sommes pour le maintien du niveau de vie serait dénuée de sens, s'il y avait lieu ensuite de restituer l'argent. Aucun plan de remboursement, ni contrat de prêt, n'avait d'ailleurs été produit. S'agissant de la somme de CHF 233'737,- que la recourante alléguait avoir remboursé à son père en 1995, elle était sans rapport avec la question du remboursement partiel d'une avance d'hoirie. En effet, le père avait éteint, pour l'intéressée, une dette à l'égard d'une société tierce, V._____ S.A., en versant la somme de CHF 900'000.-. Les deux montants devaient donc être mis en rapport. Quant à l'argument soulevé par la recourante, selon lequel le consentement de sa propre mère n'avait pas été requis, il était en contradiction avec le texte même du procès-verbal du conseil de famille qui indiquait que M. F._____ agissait "d'entente avec Mme F._____". De surcroît, des dispositions de droit civil français ne pouvaient faire obstacle à l'application de l'article 11 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30).

L'AFC n'avait pris aucun engagement par le passé à l'égard de l'intéressée, de sorte que celle-ci ne pouvait se prévaloir du principe de la bonne foi. De surcroît, les dispositions pertinentes de la LDE étaient respectées.

L'autorité intimée avait fait preuve de modération en se limitant à percevoir une amende d'1/20ème, sanctionnant ainsi uniquement l'inobservation des délais et non la fraude. Cette sanction administrative devait être confirmée dans son principe et dans son mode de

calcul mais devait être réduite pour tenir compte de la renonciation de l'AFC à percevoir des droits sur la mise à disposition d'un logement et de la différence de CHF 1'892.- sur l'avance d'hoirie au titre de l'année civile 1994.

12. Le 22 décembre 2003, la contribuable a recouru contre la décision de la CCRMI, qui lui avait été notifiée le 26 du mois précédent. Elle a repris les mêmes arguments que précédemment, considérant que la volonté de donner des parents ne se présumait pas et n'avait pas été établie. La recourante allègue encore que ses parents avaient quitté le canton de Genève en 1995 et que cette circonstance avait poussé l'AFC à changer d'attitude concernant la qualification des sommes qu'elle recevait. Il n'y avait pas lieu enfin de percevoir d'amende, puisque la recourante considérait les sommes reçues comme autant de dettes à l'égard de son père et non une donation.

13. Le 21 janvier 2004, la CCRMI a déclaré persister dans les termes de sa propre décision.

14. Le 26 février 2004, l'AFC a répondu au recours. L'avancement d'hoirie au sens de l'article 527 ch. 1er CC était une libéralité, sous forme notamment de remise de dettes et d'autres faits analogues. Cette libéralité était consentie par une personne à un ou plusieurs de ses héritiers légaux, par anticipation de sa part d'héritage et devait supporter le droit de donation, qu'elle soit ou non sujette au rapport. La créance d'impôt était parfaite dès l'exécution de la libéralité. La volonté d'effectuer des donations ressortait clairement du procès-verbal du conseil de famille du 19 novembre 1990, qui ne comportait notamment aucune obligation de remboursement des montants versés par les parents. La qualification opérée par la CCRMI, soit l'application de l'article 11 LDE devait dès lors être confirmée.

La recourante n'avait jamais informé l'AFC des montants qu'elle recevait dans le cadre de ses propres déclarations d'impôts. Elle ne pouvait dès lors se prévaloir du principe de la bonne foi. L'amende devait également être confirmée, en application de l'article 174 alinéa 2 LDE.

15. Quoique les parties furent informées le 8 mars 2004 que la cause était gardée à juger, la recourante a encore transmis au tribunal de céans le 19 mai 2004, des

pièces selon lesquelles elle aurait remboursé à son père la somme de CHF 233'737.- le 21 décembre 1995, après avoir reçu un crédit hypothécaire du même montant. Elle a déposé également un extrait de compte concernant son père, où apparaît un dépôt de FRF 1'955'000.-, effectué le même jour.

Ces pièces ont été transmises pour information seulement à l'AFC.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. A teneur de l'article 68 LPA, la partie recourante peut invoquer des faits et des moyens de preuve nouveaux, qui ne l'ont pas été dans les présentes procédures.

En l'espèce, la partie recourante produit des pièces qui ne l'ont pas été auprès de l'administration et de la CCRMI. Il s'agit d'un relevé de compte la concernant pour la période du 4 au 31 décembre 1995, laissant apparaître, au débit, un mouvement de FRF 977'500.-, somme retirée par caisse. L'intéressée produit encore un extrait de compte concernant son père, indiquant notamment une opération au crédit dudit compte, soit un dépôt par la caisse d'une somme de FRF 1'955'000.-. Les faits contenus dans ces relevés de compte ont déjà été appréciés par l'autorité inférieure. La CCRMI a considéré que l'opération au débit du compte de la recourante était à rapprocher de la dette éteinte dans l'intérêt de la recourante par son père. De surcroît, la recourante et son père ont choisi de procéder à des opérations de débit ou de crédit par caisse, de telle sorte qu'il soit impossible d'affecter à une cause précise la bonification de l'un des deux comptes. Il sera relevé pour le surplus que le compte du père de la recourante a été crédité à une autre reprise au cours du même mois d'une somme également supérieure à FRF 1'000'000.- et qu'il a procédé à une autre opération d'un montant équivalent, au débit cette fois. On ne saurait donc considérer que l'opération signalée par la recourante a un caractère si exceptionnel qu'elle devrait nécessairement correspondre au versement de sommes

qu'elle entendait affecter au remboursement des avances d'hoirie qu'elle avait reçues. Le fait que la recourante a produit des pièces nouvelles à l'appui des allégations qu'elle a déjà développées par devant l'administration et l'autorité inférieure, ne permet donc pas de revenir sur la qualification opérée notamment par la CCRMI.

3. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 118 I a 497 considérant 2b/bb p. 501 et les arrêts cités), la notion de donation en droit fiscal ne se confond pas avec la même notion en droit civil. Même si une donation ne devait pas être qualifiée comme telle dans ce dernier domaine du droit, elle devrait l'être quand même, au sens fiscal, lorsqu'elle pouvait être qualifiée de donation selon le sens général des mots. En revanche, il ne suffisait pas qu'un achat ou une vente ait lieu à des conditions particulièrement avantageuses pour considérer que la différence du prix valait donation.

En l'espèce, comme l'ont relevé tant l'AFC que la CCRMI, la recourante a reçu des sommes mises à sa disposition par son père pour assurer son train de vie. Aucune pièce ne vient étayer sa position selon laquelle ces versements auraient le caractère de prêt. Au contraire, il faut noter qu'aucun contrat de prêt n'a été établi, ni aucun calendrier de remboursement. La volonté de donner est ainsi manifeste.

La perception de droits d'enregistrement au sens de l'article 11 LDE était donc licite.

4. Une telle procédure de taxation ne viole pas le principe de la bonne foi, contrairement à ce que soutient l'intéressée.

Selon la jurisprudence, la bonne foi de l'administration est engagée lorsqu'elle a agi dans un cas concret vis-à-vis d'une personne déterminée, que l'autorité qui a agi était compétente, que l'administré ne pouvait se rendre compte immédiatement de l'illégalité du renseignement fourni, que, se fondant sur le renseignement fourni, il n'a pas pris les dispositions qui l'auraient empêché de subir un dommage et que la législation n'ait pas été modifiée entre le moment où le renseignement a été fourni et celui où la bonne foi est invoquée; enfin, aucun intérêt public prépondérant ne doit s'opposer à l'intérêt de l'administré à se prévaloir du principe de la bonne foi (SJ 1996 623; ATA D. du 23

février 1993).

En effet, l'AFC ne s'est nullement engagée à ne pas imposer l'intéressée au titre de la loi sur les droits d'enregistrement pour les années litigieuses. Elle n'a fourni aucun renseignement à l'administrée à ce sujet et celle-ci n'a pas non plus été ainsi amenée à renoncer à des dispositions qui l'auraient empêchée de subir un dommage. Enfin, l'intérêt public à une taxation conforme à la loi l'emporte bien évidemment sur celui, privé, de la recourante à éviter que les avances d'hoiries dont elle a bénéficié ne soient saisies au titre de la LDE.

Les conditions précitées étant cumulatives, il est patent que la contribuable ne saurait se prévaloir du principe de la bonne foi.

5. La recourante se plaint encore du fait qu'elle a été condamnée au paiement d'une amende.

a) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral et du tribunal de céans, le contribuable qui annonce des faits pertinents sur le plan fiscal concernant un type d'impôts ne peut considérer que l'administration les reprendra d'office, à l'occasion de la taxation pour un autre impôt (arrêt du Tribunal fédéral X du 5 novembre 2002 et ATA M. du 25 novembre 2003; voir également W. RYSER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse; impôts directs, 4ème édition, Berne 2002, p. 486 ch. 37).

Contrairement à ce qu'elle soutient, la recourante ne pouvait pas échapper au principe même d'une sanction pour le seul motif qu'elle ne considérait pas avoir bénéficié d'une avance d'hoirie.

b) Selon le principe de la lex mitior, la CCRMI a fait application de l'article 174 alinéa 2 lettre b LDE, qui sanctionne l'inobservation des délais de déclaration, considérant que le maximum d'1/20ème des droits, selon le droit actuel, était plus favorable à la recourante que la loi en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, qui prévoyait que l'amende pouvait s'élever à 1/20ème des droits par mois ou fractions de mois de retard.

L'amende ainsi définie est conforme au droit et respecte pleinement le principe de la proportionnalité. C'est donc à juste titre que l'autorité inférieure l'a maintenue, tout en précisant qu'elle devait être recalculée en fonction de la renonciation de l'AFC à

percevoir des droits d'enregistrement sur la mise à disposition gratuite d'un logement.

6. Entièrement mal fondé, le recours est rejeté. Son auteur qui succombe, sera condamné aux frais de la procédure, arrêtés en l'espèce à CHF 2'000.-.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 22 décembre 2003 par Madame F. _____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 20 novembre 2003;

au fond :

le rejette;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 2'000.-;

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

communique le présent arrêt à Me Henri-Jean Dubois-Ferrière, avocat de la recourante, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin et Schucani, Mmes Bovy et Hurni, juges.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj. : le président :

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega