RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3051/2019-ICC **ATA/311/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 9 mars 2021

4ème section

dans la cause

Madame A_____
représentée par B_____ SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 juin 2020 (JTAPI/464/2020)

EN FAIT

1) Madame A_____ (ci-après : la contribuable) s'est mariée, le _____ 1967 à Paris, avec Monsieur B_____ décédé en 2012. Domiciliée en France, elle est la belle-sœur de Monsieur C_____.

2) Le 29 mars 2019, Monsieur D_____, en sa qualité de curateur de son père, Monsieur C_____, a déposé auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une formule de « déclaration de donation mobilière », à teneur de laquelle ce dernier avait donné à sa belle-sœur, Mme A_____ la somme de CHF 190'622.-. Il y a notamment joint un tableau**,** établi par sa fiduciaire, faisant état de six versements en faveur de celle-ci libellé « Donation mobilière, virement/chèque », dont cinq en 2016 (les 29 avril, 6 septembre, deux fois le 24 novembre et 29 novembre 2016), totalisant CHF 185'065.- convertis en francs suisse, et un en 2017 (le 29 mai 2017), de CHF 5'558.-. Il y était par ailleurs indiqué : « Donations de M. C_____ à A_____ (...) épouse du frère » de ce dernier.

   Dans le courrier accompagnant cette déclaration, la fiduciaire a notamment indiqué « nous faisons état des libéralités qui (avaient) été faites suite à la vente du bien immobilier français en 2015 et jusqu'en 2017 ».

3) Le 22 mai 2019, sur demande de renseignements complémentaires de l'AFC-GE, M. D_____ l'a informée qu'il ne disposait pas de pièces attestant du lien de parenté entre Mme A_____ et M. C_____, confirmant toutefois que la contribuable s'était mariée avec Monsieur B_____, décédé en 2012, frère cadet de M. C_____.

4) Par bordereau de droits d'enregistrement du 11 juin 2019, l'AFC-GE a taxé Mme A_____ sur la donation mobilière précitée, fixant les droits dus au fisc à CHF 97'368.40, selon le tarif prévu pour des bénéficiaires de la 5ème catégorie.

5) Le 1er juillet 2019, Mme A_____ a formé réclamation contre ce bordereau, contestant avoir reçu une quelconque donation de la part de son beau-frère. Celui-ci lui avait versé les montants en question « au titre de réparation et de dédommagement », ce qu'il attestait dans un courrier daté du 6 décembre 2016 qu'elle produisait.

   Il n'y avait donc jamais eu d'animus donandi de la part de M. C_____. Par ailleurs, elle n'avait jamais reçu une copie de l'acte sur lequel la taxation contestée était fondée et demandait à l'AFC-GE de lui en communiquer une copie. Dès la réception de celle-ci, elle serait en mesure de compléter sa réclamation, le cas échéant.

Dans un document établi à Saint-Tropez daté du 6 décembre 2016, écrit et signé de sa main par M. C_____, celui-ci a notamment indiqué : « Je (...) confirme avoir établi des chèques au nom de mes nièces (...), ainsi que ma belle-sœur A_____ de mon plein gré en réparation et dédommagement des préjudices qu'elles ont pu subir par ma faute. J'ai fait cela dans le but d'établir la vérité en mémoire de mon frère B_____ à qui j'avais promis de défendre leurs droits et de les assister chaque fois que cela pouvait leur être nécessaire.

Ce document a été établi alors que j'étais sain de corps et d'esprit et de ma propre volonté et ce dans un esprit de justice familiale qu'elles ont toujours honoré ».

6) Le 15 juillet 2019, M. D_____ a notamment expliqué à l'AFC-GE que son père avait réconcilié tous les talons de chèques qu'il avait conservés avec ses sorties bancaires et que le tableau des libéralités joint à la déclaration du 29 mars 2019 indiquait le nom des destinataires, les numéros de chèques et les avis bancaires correspondants. Il a versé plusieurs tableaux indiquant le nom des personnes auxquelles son père avait fait des donations mobilières, dont celui concernant Mme A_____, qu'il avait déjà annexés à la déclaration de donation du 29 mars 2019.

7) Par décision du 25 juillet 2019, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de Mme A_____.

Il avait été porté à la connaissance de l'AFC-GE, par déclaration de donation mobilière du 29 mars 2019, plusieurs libéralités en faveur de Mme A_____. Ces libéralités avaient été reconstituées par le curateur de M. C_____, sur la base des talons de chèques et d'extraits bancaires, puis récapitulées dans un tableau joint.

S'agissant de la lettre de M. C_____ du 6 décembre 2016, l'AFC-GE constatait que ce dernier y reconnaissait avoir versé des montants au titre de réparation et de dédommagement d'éventuels préjudices subis par Mme A_____. Les versements en question découlaient d'une volonté d'assistance et ne se fondaient sur aucune obligation légale. Les allégations de l'intéressée n'étaient étayées par aucune pièce justificative probante. Ni l'existence d'une contrepartie aux versements en question ni l'absence de l'animus donandi du donateur n'avaient été démontrées à satisfaction de droit.

8) Par acte du 23 août 2019, Mme A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, concluant principalement, avec suite de dépens, à l'annulation du bordereau du 11 juin 2019 et, subsidiairement, à ce que l'autorité intimée verse à la procédure l'intégralité de son dossier, afin de lui permettre de compléter son recours dans un délai raisonnable, et au renvoi du dossier à cette dernière pour « nouvelle instruction ».

Dans l'avis de taxation du 2 avril 2019 annexé au bordereau du 11 juin 2019, il était fait référence à un acte du 29 mai 2017 qui aurait été déposé par la société « E_____ et Associes SA ». Or, elle n'avait jamais reçu de donation de la part de M. C_____ ni eu connaissance d'un quelconque acte dans ce sens. L'AFC-GE ne lui avait pas communiqué cet acte sur lequel elle s'était fondée, mais uniquement un tableau récapitulatif, qui semblait avoir été établi par elle-même.

Ce document ne permettait d'ailleurs pas de déterminer l'identité du bénéficiaire des montants indiqués. De ce fait, l'AFC-GE avait violé son droit d'être entendue.

Elle contestait avoir reçu une donation de la part de son ex-beau-frère. Les montants dont il était ici question correspondaient à des dédommagements pour un préjudice qu'elle avait subi par la faute de M. C_____ dans le cadre de la gestion de comptes bancaires appartenant à feu B_____ et qui n'avaient pas été déclarés au fisc français, ce qui lui avait valu une longue procédure et des pénalités infligées par le fisc français.

M. C_____ avait souhaité réparer une partie du préjudice qu'elle avait subi et avait ainsi pris à sa charge certains frais (EUR 80'000.- versés en 2016). D'ailleurs, cette somme ne lui avait pas été versée directement, mais l'avait été à des tiers, soit à Me LEBRETON (EUR 40'000.- au titre d'honoraires « régularisation fiscale en France ») et à F_____ (EUR 40'000.- au titre d'honoraires). Ne découlant pas d'une intention libérale, ces versements ne constituaient pas des donations, étant relevé qu'elle n'avait besoin d'aucun soutien financier ou d'assistance, dès lors qu'elle disposait d'une fortune nette de plus de onze millions d'euros.

La décision contestée était arbitraire, dès lors qu'elle ne tenait pas compte du contenu de la lettre de M. C_____ du 6 décembre 2016, laquelle contredisait clairement l'animus donandi de ce dernier à son égard.

L'AFC-GE, à qui incombait le fardeau de la preuve de l'existence d'une donation, n'avait pas démontré en quoi les versements que M. C_____ avait effectués en sa faveur constituaient une donation.

9) Le 12 décembre 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

10) Le 31 janvier 2020, Mme A_____ a répliqué, persistant dans ses conclusions.

Les versements de M. C_____ en sa faveur avaient été faits en vertu d'un accord oral afin d'éviter une procédure judiciaire contre lui. Il y avait donc une contre-prestation à ces versements, puisque, sans cet accord transactionnel, cette affaire aurait engendré des frais d'avocat et de justice pour M. C_____.

Dans la mesure où elle n'avait aucun lien de parenté avec ce dernier, l'AFC-GE ne pouvait pas présumer l'existence d'un animus donandi.

La déclaration de donation du 29 mars 2019 n'avait pas été établie par M. C_____, mais par son curateur, plus de deux ans après le dernier des versements en question. Au moment de ceux-ci, M. C_____ n'était pas sous curatelle et il les avait effectués au titre de dédommagement et de réparation. Cette déclaration n'avait donc aucune valeur juridique probante et ne permettait pas d'en déduire la volonté ayant animé M. C_____ en 2016 et 2017. L'audition du curateur de ce dernier n'était pas pertinente et n'apporterait aucun élément probant.

L'AFC-GE avait fait preuve d'arbitraire en ne faisant pas d'instruction complémentaire suite à sa réclamation, alors que la lettre de M. C_____ du 6 décembre 2016 qui y était jointe démontrait bien l'absence d'animus donandi.

Son droit d'être entendue avait été violé, dès lors qu'elle n'avait eu accès à aucun document durant la procédure de taxation et que l'AFC-GE ne lui avait remis certains éléments qu'au moment de la notification de la décision sur réclamation. De plus, ces éléments ne lui avaient pas permis d'effectuer une analyse précise de la position de l'AFC-GE, de sorte que son recours avait dû être déposé « à l'aveugle ». Le fait que la déclaration de donation du 29 mars 2019 avait été remplie et signée par le curateur n'avait été porté à sa connaissance qu'au stade de la réponse au recours de l'AFC-GE. Or, cet élément de fait était primordial pour l'appréhension juridique de la situation et la formulation de sa position. En sa qualité de débitrice de l'impôt litigieux, elle avait droit à l'accès de l'intégralité du dossier, sans quoi elle n'avait pas l'assurance que le contenu essentiel des pièces lui avait été communiqué.

11) Le 3 avril 2020, l'AFC-GE a dupliqué, persistant dans ses conclusions.

12) Par jugement du 8 juin 2020, le TAPI a rejeté le recours.

L'AFC-GE n'avait certes pas communiqué à Mme A_____ la pièce sur laquelle le bordereau du 11 juin 2019 avait été fondé, soit la déclaration de donation du 29 mars 2019. Elle lui avait toutefois remis, en annexe à la décision contestée, le tableau qui avait été produit avec cette déclaration et qui faisait état des mêmes éléments que ceux indiqués dans la formule de déclaration, à savoir les noms du donateur et du donataire, le montant versé, ainsi que la mention du fait qu'il s'agissait d'une donation en faveur de la contribuable. Dans ces conditions, le refus de l'AFC-GE de communiquer à l'intéressée une copie de la déclaration de donation du 29 mars 2019 n'apparaissait pas devoir être remis en cause, étant relevé que, sur la base des éléments figurant sur le tableau précité, la contribuable avait pu faire valoir tous ses arguments, tant dans son acte de recours que dans sa réplique. Son droit d'être entendue n'avait donc pas été violé. Au demeurant, dès

lors que le TAPI était à même d'examiner l'ensemble des griefs que Mme A_____ formulait, que l'AFC-GE n'avait pas, en soi, statué en opportunité et que la contribuable avait largement pu se déterminer pendant la procédure, cette violation, à supposer qu'elle ait dû admise, avait pu être réparée efficacement dans ce cadre.

Force était de constater que les conditions permettant de conclure au fait que Mme A_____ avait bénéficié d'une donation étaient réunies. Celle-ci ne contestait pas, en soi, avoir reçu de M. C_____ les six versements totalisant CHF 190'622.- dont il était fait mention dans la déclaration du 29 mars 2019 ayant été remise à l'AFC-GE et le tableau joint en annexe. Il ressortait en outre clairement du courrier que M. C_____ avait rédigé de sa main le 6 décembre 2016 que cette somme lui avait été versée sans aucune contrepartie, autre, éventuellement, que morale, ce qui, quoi qu'en dise la contribuable, ne suffisait pas pour nier l'existence d'une donation. Ce dernier y avait exprimé, à tout le moins implicitement, son animus donandi, indiquant les motifs pour lesquels il avait fait don de cette somme à Mme A_____. En tant que tels, ces motifs n'avaient aucune portée, dès lors qu'ils ne reposaient pas sur une obligation juridique que ce dernier aurait pu avoir à l'égard de l'intéressée. Celle-ci ne démontrait en aucune mesure le contraire. Au vu de ces éléments, la question de savoir si cet animus donandi pouvait être présumé ne se posait pas. Pour le surplus, la donation litigieuse relevait bien de la 5ème catégorie traitée par l'art. 23 de la loi genevoise sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30).

13) Par acte du 9 juillet 2020, Mme A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité concluant à son annulation, subsidiairement au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour réformer la décision dans le sens des conclusions relativement au taux d'imposition, « sous suite de frais et dépens ».

Le TAPI avait procédé à une mauvaise interprétation des faits et de moyens de preuve, de sorte que son jugement était arbitraire. En effet, la déclaration de donation établie par un tiers, à savoir la déclaration de donation déposée le 29 mars 2019 par le curateur, ne pouvait pas démontrer la volonté du donateur. La volonté de M. C_____ ressortait exclusivement de son courrier du 6 décembre 2016. Dans un arrêt récent du Tribunal fédéral (2C_32/2020 du 8 juin 2020), le caractère de donation avait été rejeté pour un versement quand bien même ce versement l'avait été sur la base d'un contrat de donation. Selon le Tribunal fédéral, un tel contrat n'excluait pas l'absence d'animus donandi de la part du donataire. Dès lors, une déclaration de donation signée par le curateur de M. C_____ ne saurait démontrer une quelconque animus donandi de sa part.

Selon la loi, s'agissant du délai de dépôt pour une déclaration de donation, M. C_____ aurait dû déposer une déclaration de donation soixante jours après

chaque versement, dont la dernière au plus tard le 29 juillet 2017. Il ne l'avait pas fait en 2016 et 2017, alors qu'il était en pleine possession de ses moyens, ce qui démontrait qu'il n'avait jamais eu l'intention de procéder à des donations comme il ressortait de son courrier du 6 décembre 2016. En outre, un curateur ne pouvait pas effectuer de donations pour le compte du donateur.

La déclaration de donation établie et signée le 29 mars 2019 par le curateur de M. C_____ n'était pas valable juridiquement et le fardeau de la preuve n'avait pas été renversé de manière appropriée par l'AFC-GE et le TAPI. En effet, selon la jurisprudence, un curateur ne pouvait pas déposer et signer une déclaration de donation au nom de la personne sous curatelle. La volonté de donner devait venir du donateur lui-même et d'aucune autre personne. Au moment de l'accord entre M. C_____ et Mme A_____, son beau-frère n'était pas sous curatelle. La déclaration de donation ne pouvait pas servir de preuve concernant la qualité de donation. Elle ne constituait qu'un indice, voire un commencement de preuve, mais ne pouvait à elle seule renverser le fardeau de la preuve.

Les versements effectués par M. C_____ avaient été opérés dans le but de mettre un terme au litige relatif à sa mauvaise gestion des avoirs de l'époux de Mme A_____. La question de savoir si ces revenus constituaient ou non un dédommagement non imposable pouvait demeurer ouverte puisque Mme A_____ était domiciliée en France. Il n'y avait donc pas de for d'imposition en Suisse.

Si la qualification de donation devait être retenue et dans la mesure où Mme A_____ était l'épouse de feu B_____, frère de M. C_____, le taux d'impôt sur les versements totalisant CHF 190'622.- ne pouvait pas excéder 20 % (3ème catégorie).

Enfin, Mme A_____ demandait à la chambre administrative de lui permettre de déposer des pièces ultérieurement compte tenu des restrictions liées à la Covid-19.

14) Le 28 août 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, précisant toutefois s'engager à rectifier le bordereau de droits d'enregistrement du 11 juin 2019 au tarif des droits de donation de la 3ème catégorie pour autant que Mme A_____ apporte la preuve de son lien de parenté avec le donateur. Elle n'était en outre pas opposée à l'audition du curateur de M. C_____.

La lettre de M. C_____ du 6 décembre 2016 n'excluait pas l'hypothèse d'une donation. Au contraire, ce document démontrait l'intention libérale de M. C_____.

L'AFC-GE et le TAPI s'étaient appuyés sur la déclaration de donation mobilière du 29 mars 2019 ainsi que sur le tableau remis par le curateur de

M. C_____ pour fonder l'imposition d'une donation en faveur de Mme A_____. En outre, l'intéressée avait admis l'existence de deux versements de EUR 40'000.- mentionnés dans le tableau récapitulatif, de sorte que l'existence de ces versements était établie. En outre, les montants déclarés dans la déclaration de donation, selon le recoupement du curateur de M. C_____, apparaissaient comme corrects, étant donné que les autres bénéficiaires avaient tous payé les impôts afférents aux donations les concernant.

En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de donations justifiant une imposition, Mme A_____ devait renverser le point de vue de l'AFC-GE, ce qu'elle n'avait pas fait, n'ayant apporté aucun élément probant. La donation avait donc bien été effectuée par M. C_____ alors qu'il était capable de discernement.

Le non-respect du délai pour déposer la déclaration de donation n'avait pas pour conséquence d'invalider la donation mais pouvait tout au plus conduire à une amende.

Les versements litigieux étaient qualifiables de donations. Le fait de ne pas payer les frais de Mme A_____, découlant d'un contrôle fiscal provoqué par une négligence de M. C_____ (soit la remise de documents attestant de l'existence de comptes bancaires non-déclarés à M. G_____, fils de M. B_____ et beau-fils de la contribuable), ne pouvait être qualifié de situation inconvenante ou choquante. En outre, ce n'était pas M. C_____ qui avait annoncé les éléments non-déclarés au fisc français mais le beau-fils de Mme A_____, de sorte que le lien de causalité entre les rappels d'impôts et l'acte de M. C_____ était ténu.

Il y avait eu enrichissement de Mme A_____ et appauvrissement de M. C_____, puisque celui-ci avait payé les frais dus par Mme A_____. Cette mise à disposition de patrimoine avait été effectuée à titre gratuit, sans la volonté d'obtenir une contre-prestation. Mme A_____ n'avait pas démontré l'existence d'une contrepartie aux versements reçus. Au contraire et selon la lettre du 6 décembre 2016, les chèques établis visaient à dédommager la contribuable d'éventuels préjudices considérés comme subis par la faute de M. C_____. Ces versements procédaient donc d'une intention libérale qui ne se fondait sur aucune obligation légale. Enfin, les parties ayant des rapports de parenté, il existait une présomption naturelle en faveur de l'animus donandi, les autres conditions de la donation étant remplies (prestation, enrichissement, caractère gratuit).

15) Le 29 septembre 2020, Mme A_____ a répliqué, persistant dans ses conclusions.

Les indices sur lesquels l'AFC-GE s'était basée pour considérer qu'il y avait donation n'avaient pas de force probante.

Elle contestait la validité de la déclaration de donation non pas à cause de la tardivité avec laquelle elle avait été déposée mais uniquement car elle avait été déposée par une tierce personne alors que le prétendu donateur avait visiblement, dans l'intervalle, perdu l'exercice des droits civils. Sa capacité de discernement et donc de formuler clairement son intention en 2016/2017 semblant pour le moins contestable, l'AFC-GE ne pouvait ainsi pas se baser sur ce document pour affirmer qu'il s'agissait d'une déclaration de volonté.

L'AFC-GE n'avait pas démontré en quoi la situation de fait des autres bénéficiaires, ayant payé les droits sans contestation, serait identique à la sienne.

La recourante a produit les actes de naissance de M. B_____, son mari, et de M. C_____, son beau-frère.

16) Sur ce, la cause a été gardée à juger le 9 novembre 2020, dès lors que la recourante n'a pas donné suite à deux courriers de la chambre administrative lui accordant des délais pour produire certaines pièces dont elle faisait état dans son recours.

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) La recourante demande à ce qu'il lui soit permis de déposer des pièces qu'elle n'avait pas été en mesure de rassembler compte tenu des restrictions liées à la Covid-19.

L'AFC-GE explique ne pas être opposée à l'audition du curateur de M. C_____.

3) a. Selon la jurisprudence développée par le Tribunal fédéral tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), repris par l'art. 41 LPA, le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre (ATF 143 III 65 consid. 3.2 ; 142 II 218 consid. 2.3 ; 138 I 154 consid. 2.3.3).

b. En l'occurrence, outre le fait que la recourante aurait eu l'occasion de déposer les pièces voulues au stade de sa réplique fin septembre 2020, soit plus de deux mois après avoir déposé son recours, la chambre de céans lui a encore accordé deux délais pour déposer les pièces qu'elle souhaitait produire. Or, l'intéressée n'a pas donné suite, contrairement à ce qu'impose son devoir de collaboration (art. 22 LPA).

L'audition du curateur de M. C_____ n'apparaît pas décisive au vu des pièces du dossier et elle ne serait pas de nature à modifier l'issue du litige. Il y sera donc renoncé.

La chambre administrative dispose ainsi d'un dossier complet lui permettant de trancher les griefs soulevés en toute connaissance de cause.

4) L'objet du litige consiste à déterminer si l'AFC-GE était fondée à considérer les six versements de M. C_____ à la recourante, d'un montant total de CHF 190'622.- effectués entre le 29 avril 2016 et le 29 mai 2017, comme étant des donations, imposables dans le chef de la recourante en vertu de la LDE.

5) En vertu de l'art. 61 al. 1 LPA, le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (let. a), ou pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (let. b). Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (al. 2), non réalisée en l'espèce.

6) a. Selon l'art. 1 LDE, les droits d'enregistrement sont un impôt qui frappe toute pièce, constatation, déclaration, condamnation, convention, transmission, cession et en général toute opération ayant un caractère civil ou judiciaire, dénommées dans la loi comme : « actes et opérations », soumises soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement ; ils sont perçus par l'administration de l'enregistrement et des droits de succession du canton de Genève (al. 1). L'enregistrement consiste à analyser et à mentionner dans un registre spécial tous actes et opérations soumis à cette formalité (al. 2). Au sens de la loi, l'expression « enregistré » ne vise que les opérations effectuées par l'administration mentionnées ci-dessus (al. 3).

L'art. 3 let. h LDE soumet obligatoirement à l'enregistrement, sous réserve des exceptions prévues par la loi, les donations et autres avantages semblables que les dispositions du titre IV assujettissent à cette obligation sous réserve des dispositions de l'art. 6 let. u et v LDE.

Selon l'art. 11 LDE, sous réserve des exceptions mentionnées aux art. 6 let. u et v, 28 et 29 al. 5 LDE, 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 (al. 1). Est également réputé donation, tout abandon de biens, de droits ou d'autres avantages semblables, ainsi que toute remise de dette, concédés à titre gratuit (al. 2). La différence de valeur constatée dans un acte à titre onéreux entre les prestations des parties, est présumée donation, sauf preuve contraire (al. 3).

b. 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).

c. L'art. 138 LDE précise que les parties sont tenues de faire enregistrer tous les actes et opérations ainsi que les déclarations de transfert et d'autres opérations dont l'enregistrement est obligatoire en application de la LDE (al. 1). Cette obligation incombe solidairement aux donateur et donataire, aux cohéritiers en matière de partage successoral et aux époux dont le régime matrimonial est modifié ou liquidé (al. 2).

d. Selon l'ancien art. 160 LDE, applicable jusqu'au 1er janvier 2020, tous les autres actes et opérations obligatoirement soumis à l'enregistrement en application de la loi, notamment les donations, les partages de succession, les liquidations résultant de changement de régime matrimonial, les reprises de biens, visés à l'art. 3 LDE, doivent être déposés en vue de cette formalité, dans le délai de dix jours à compter de la date de l'acte ou de l'opération.

7) a. La donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contreprestation correspondante (art. 239 al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220). La donation est un contrat unilatéral – car une seule des parties s'oblige – et un acte bilatéral, car la concordance des volontés est 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, ad art. 239 CO p. 1605 n. 5 à 7).

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., ad art. 239 p. 1609 n. 26).

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., ad art. 239 p. 1612 n. 37).

Selon la jurisprudence, 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. 2b.aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_597/2017 du 27 mars 2018 consid. 3.1.2). 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. 2b.cc ; ATA/1848/2019 du 20 décembre 2019 consid. 4a).

De plus, il ne peut y avoir volonté de donner lorsque la prestation n'est pas faite à titre gratuit, mais procède de l'accomplissement d'une obligation juridique, quelle qu'en soit la cause (arrêt du Tribunal fédéral 2C_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.2).

b. Selon l'art. 239 CO, le fait de renoncer à un droit avant de l'avoir acquis ou de répudier une succession ne constitue pas une donation (al. 2). Il en est de même de l'accomplissement d'un devoir moral (al. 3).

c. La condition, objective, de la gratuité de l'attribution est réalisée lorsque le donataire ne fournit pas, pour le don, de contre-prestation en faveur du donateur (ATF 146 II 6 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_148/2020 du 19 janvier 2021 consid. 7.3).

La condition, subjective, de l'animus donandi signifie que le donateur doit avoir la conscience et la volonté d'effectuer une attribution à titre gratuit en faveur du donataire (ATF 146 II 6 consid. 7.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.3 ; Roman SIEBER/Markus OEHRLI, in Erbschafts- und Schenkungssteuerrrecht, 2020, § 14 p. 156 n. 52).

Selon la jurisprudence, il n'y a pas d'animus donandi lorsque la prestation n'est pas effectuée librement, mais en vertu d'une obligation juridique (ATF 146 II 6 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.2 ; 2P.296/2005 du 29 août 2006 traduit in RDAF 2006 II 501 ; 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 3.4.3). Cette obligation juridique peut être légale, statutaire ou contractuelle (Roman SIEBER/Markus OEHRLI, in op. cit., § 14 p. 157 n. 54). La donation doit donc avoir un caractère discrétionnaire : un donateur donne ce qu'il veut, à qui il veut et quand il le veut (Roman SIEBER/Markus OEHRLI, in op. cit., § 14 p. 157 n. 55).

En se référant à l'art. 239 al. 3 CO, qui dispose que l'accomplissement d'un devoir moral ne constitue pas une donation, la doctrine nie aussi l'existence d'un animus donandi lorsqu'une personne effectue une prestation en accomplissement d'un devoir moral (Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3ème éd. 2016, ad art. 24 DBG n. 19 ; Roman SIEBER/Markus OEHRLI, in op. cit., p. 157 n. 54 ; Felix RICHNER/Walter FREI, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, p. 159 n. 84 ; Markus OEHRLI, Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, 2000, p. 72 s.). Certains de ces auteurs précisent toutefois que l'existence d'un devoir moral ne doit pas être admise largement (Felix RICHNER/Walter FREI, p. 159 s. op. cit., n. 8). À titre d'exemples de versements effectués par devoir moral, Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER mentionnent les montants versés à titre d'entretien d'un ancien concubin afin de lui éviter de dépendre de l'aide sociale, ou les montants versés à un enfant par un parent qui ne serait pas lié à son égard par une obligation légale d'entretien (Felix RICHNER/Walter FREI, op. cit., p. 159 n. 84 et les références).

Dans une affaire qui concernait l'ancien droit cantonal bernois relatif à l'impôt sur les donations, le Tribunal fédéral a souligné que les motifs qui ont présidé à une donation, tels que la gratitude, la générosité ou l'existence d'un devoir moral, n'étaient pas pertinents pour l'assujettissement à l'impôt sur les donations, et que la disposition cantonale bernoise qui le précisait (« Die Gründe und Absichten, aus welchen die Schenkung erfolgte, üben auf die Steuerpflicht keinen Einfluss aus ») montrait seulement que la notion fiscale de donation pouvait être plus large que celle du droit civil (ATF 118 Ia 497 consid. 2b cc ; cf. aussi Roman SIEBER/Markus OEHRLI, in op. cit., p. 156 n. 53).

Dans un autre arrêt, qui concernait également l'impôt sur les donations bernois, le Tribunal fédéral a laissé ouverte la question de savoir si l'existence d'un devoir moral pouvait être assimilée à une obligation juridique, ce qui ferait obstacle à la reconnaissance du caractère gratuit de l'attribution et, partant, à l'existence d'une donation (arrêt du Tribunal fédéral 2P.332/1999 du 4 avril 2000 consid. 3d ; aussi ATF 102 Ia 418 consid. 4c, en lien avec le droit cantonal zurichois, où le Tribunal fédéral a examiné si l'instance précédente était tombée dans l'arbitraire en considérant que les circonstances du cas d'espèce ne permettaient pas d'appliquer la jurisprudence cantonale zurichoise qui excluait l'existence d'une donation en cas de devoir moral).

Il ressort de ces arrêts que la jurisprudence n'est pas univoque quant au point de savoir si l'existence d'un devoir moral exclut ou non l'existence d'une donation sous l'angle du droit fiscal (arrêt du Tribunal fédéral 2C_148/2020 précité consid. 7.4).

Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral n'a pas tranché la question en matière de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

d. Par rapport aux libéralités en exécution d'un devoir moral (art. 239 al. 3 CO), la doctrine relève que les devoirs visés sont ceux qui s'imposent ou que le donateur ressent comme tels pour des raisons morales et éthiques.

Le devoir moral, initialement imparfait, devient un devoir juridique de par la promesse de l'honorer ou de par son exécution. Néanmoins, l'art. 239 al. 3 CO exclut l'application des règles sur la donation à ces libéralités pour inciter, par un minimum d'exigences (formelles), à l'exécution de ces obligations et pour empêcher toute révocation. Une interprétation restrictive du terme « devoir moral » et une appréciation stricte de la volonté de s'engager du donateur s'imposent par rapport à ces donations, d'une part, pour ne pas trop réduire le champ d'application de l'art. 239 et ss CO et, d'autre part, pour protéger en particulier le donateur contre les risques de tels engagements. Des auteurs regrettent cependant que ces libéralités ne soient pas soumises aux exigences de forme du contrat de donation.

La donation faite en exécution d'un devoir moral peut consister par exemple en des contributions à l'entretien de l'enfant du conjoint, en accomplissement d'un devoir moral envers le conjoint ou envers l'enfant. La rémunération d'une prestation ou d'un service qui ne doit pas être rémunéré peut être effectuée en exécution d'un devoir moral au sens de l'art. 239 al. 3 CO ou constituer une donation ordinaire.

Les donations accomplies en exécution d'un devoir moral qui lèsent les droits des créanciers du donateur peuvent faire l'objet d'une action révocatoire (art. 286 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 - LP - RS 281.1 ; art. 82 de la loi fédérale sur le contrat d'assurance du 2 avril 1908 - LCA - RS 221.229.1). Le droit fiscal connaît ses propres délimitations.

La donation en accomplissement d'un devoir moral est, pour la jurisprudence et la majorité de la doctrine, sujette aux rapports et réunions/réductions matrimoniale et successorale (Margareta BADDELEY, op. cit., ad art. 239 p. 1622-1623 n. 79 à 84).

e. Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a retenu que la promesse de prendre à sa charge l'amende fiscale infligée à un tiers ne constituait pas un devoir moral (ATF 79 II 151 in JdT 1954 I 112-114).

f. 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, 4ème 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/844/2020 du 1er septembre 2020 consid. 4b ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12).

g. 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 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1077/2020 du 27 octobre 2020 consid. 7).

8) En l'espèce, les sommes que la recourante a reçues entre le 29 avril 2016 et le 29 mai 2017 pour un montant total convertis de CHF 190'622.- sont venues accroître son patrimoine sans contrepartie et représentent de ce fait a priori une donation soumise aux droits d'enregistrement au sens de la LDE.

Même s'il ressort de l'attestation signée par M. C_____ le 6 décembre 2016 qu'il a effectué ces versements dans le cadre d'une « réparation et dédommagement des préjudices » que la recourante avait pu avoir subi par la faute de l'intéressé, cela ne suffit pas à exclure l'animus donandi du donateur.

La recourante devant supporter le fardeau de la preuve en application de la jurisprudence précitée, elle devait prouver le lien de causalité entre son préjudice et les versements reçus de la part de M. C_____.

Or et mis à part le document du 6 décembre 2016 signé par M. C_____ dont il ne ressort pas à qui il est destiné ni pour quelles raisons il aurait causé un préjudice à sa belle-sœur, rien dans le dossier vient à l'appui de la position de la recourante.

Elle n'a par exemple pas produit les notes d'honoraires de l'avocat par rapport à sa régularisation fiscale en France, ainsi qu'à F_____. En outre, le courrier de son avocat du 26 février 2016 qui aurait précédé l'attestation du 6 décembre 2016 du donateur ne dit rien sur la responsabilité de M. C_____ dans les ennuis qu'aurait connus la recourante avec le fisc français. Sa réponse du 19 avril 2016 à cet avocat n'évoque aucunement une éventuelle responsabilité de

la part de son beau-frère dans les coûts importants qu'elle aurait eu à supporter à l'égard du fisc français.

Au vu de ces éléments, force est de constater que la recourante échoue à apporter la preuve que les versements opérés par M. C_____ ont été effectués par devoir moral, au sens de l'art. 239 al. 3 CO, excluant ainsi la condition subjective de l'animus donandi.

Enfin et en tout état de cause, le règlement par M. C_____ d'éventuelles amendes fiscales pour le compte de la recourante ne constitue pas un devoir moral, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée.

Par conséquent, les six versements de M. C_____ d'un montant total de CHF 190'622.-, effectués entre le 29 avril 2016 et le 29 mai 2017, constituent une donation imposable dans le chef de la recourante en vertu de la LDE.

Aucun arbitraire ne peut en conséquence être reproché à l'AFC-GE.

Quant à la problématique du délai pour déclarer une donation (art. 160 aLDE), son irrespect ne saurait invalider la donation, puisque l'art. 174 al. 1 aLDE prévoit uniquement une amende. En outre, la prescription du droit de l'AFC-GE d'assujettir la recourante aux droits d'enregistrement n'était pas acquise (art. 185 al. 1 let. b ch. 1 LDE).

La recourante ne peut donc rien déduire de cette disposition légale.

9) a. Selon l'art. 412 al. 1 CC, le curateur ne peut, au nom de la personne concernée, procéder à des cautionnements ni créer des fondations ou effectuer des donations, à l'exception des présents d'usage.

b. Contrairement à ce que soutient la recourante, le curateur de M. C_____ s'est limité à remplir, le 29 mars 2019, une déclaration de donation à l'attention de l'AFC-GE. Il n'a aucunement procédé lui-même à la donation mobilière pour le compte de son pupille entre les 29 avril 2016 et 29 mai 2017, ce d'autant plus que dans le document du 6 décembre 2016, M. C_____ s'est déclaré « sain de corps et d'esprit ».

Le curateur de M. C_____ ayant effectué cette déclaration dans le cadre de son mandat, le grief de la recourante est mal fondé.

10) a. L'art. 18 LDE prévoit que les droits sur les donations entre vifs sont perçus sur la valeur des biens donnés, sous déduction de celle des dettes non prescrites du donateur, mises à la charge du donataire par l'acte de donation et dûment justifiées, mais sans aucune distraction pour les charges et sans tenir compte des conditions de la donation. Sont réservées les dispositions prévues à l'art. 31 LDE concernant les donations sous condition suspensive de la survie du donataire

(al. 1). Pour le calcul des droits, il est tenu compte des donations assujetties à l'enregistrement depuis moins de dix ans (al. 7).

La LDE prévoit aux art. 19 LDE (1ère catégorie : ligne directe, époux et alliés), 21 LDE (3ème catégorie : frères et sœurs), 22 LDE (4ème catégorie : oncles, tantes, grands-oncles, grands-tantes, neveux, nièces, petits-neveux, petites-nièces) et 23 LDE (5ème catégorie : autres cas) les différents tarifs des droits de donation.

Selon l'art. 21 LDE (3ème catégorie), le tarif des droits de donation entre frères et sœurs est fixé à 10 % de CHF 100'001.- à CHF 200'000.- (al. 1). Pour les conjoints des frères et sœurs du donateur et pour les frères et sœurs du conjoint du donateur, les droits sont doublés (al. 2), donc de 20 %.

b. En l'occurrence, la recourante a produit les actes de naissance de feu son mari ainsi que celui de M. C_____ datés du 22 septembre 2020. Il en ressort d'une part que ceux-ci sont frères et que la recourante était mariée à M. B_____ jusqu'à son décès.

La recourante a ainsi apporté la preuve qu'elle est la belle-sœur de M. C_____.

Dès lors, le tarif des droits de donation de l'art. 21 al. 1 et 2 LDE lui est applicable.

Il convient par conséquent d'annuler le bordereau du 11 juin 2019 et de renvoyer le dossier à l'AFC-GE afin qu'elle recalcule les droits d'enregistrement avec un tarif de 20 % conformément à l'art. 21 al. 1 et 2 LDE (3ème catégorie), étant relevé qu'elle s'était engagée à le faire en cas de lien de parenté démontré.

Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Le jugement du TAPI du 8 juin 2020, la décision sur réclamation du 25 juillet 2019, ainsi que le bordereau de droits d'enregistrement du 11 juin 2019 seront annulés, en tant qu'ils portent sur le tarif des droits d'enregistrement.

11) Vu l'issue du litige, un émolument réduit de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe dans une très large mesure (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée à la recourante, qui succombe sur le principe (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 juillet 2020 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 juin 2020 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 juin 2020, la décision sur réclamation du 25 juillet 2019, ainsi que le bordereau de droits d'enregistrement du 11 juin 2019, en tant qu'ils concernent la quotité des droits d'enregistrement ;

rejette le recours pour le surplus ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants ;

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

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 B_____SA, mandataire de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mmes Payot Zen-Ruffinen et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :