

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4093/2013-ICC

ATA/1105/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 octobre 2015

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Alexandre Faltin et Me Alessia Schmid, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
9 février 2015 (JTAPI/163/2015)**

EN FAIT

- 1) Le 17 septembre 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé Madame et Monsieur A_____, contribuables à Genève, de l'ouverture d'une procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôts concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2008.

L'AFC-GE indiquait aux contribuables que « la personne concernée était invitée à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et informée de son droit de refuser de déposer et de collaborer ». Un délai au 1^{er} octobre 2010 était fixé pour formuler d'éventuelles observations.

- 2) Le 24 septembre 2010, l'AFC-GE a détaillé ses demandes concernant l'imposition 2008 en exigeant la production de différents documents, dont notamment le relevé détaillé de tous les comptes bancaires et postaux, privés et commerciaux. Ces documents avaient déjà été demandés en date du 24 août 2010, ainsi que dans le cadre d'un contrôle sur place les 16 et 17 septembre 2010.
- 3) Le 16 février 2011, l'AFC-GE a encore demandé des explications au contribuable, notamment au sujet de deux montants débités d'un compte bancaire de M. A_____, soit CHF 55'000.- versés à la banque B_____ le 27 novembre 2008 et CHF 20'000.-, versés à Madame C_____, le 19 décembre 2008.
- 4) Le 16 mars 2011, le contribuable, représenté par son mandataire, a exposé à l'AFC-GE que ces montants n'ayant pas été portés en diminution de son revenu imposable, ils étaient sans conséquence pour la taxation.
- 5) Le 29 juillet 2011, l'AFC-GE a répondu au contribuable que ces explications n'étaient pas suffisantes dans la mesure où ces versements pourraient avoir une incidence sur la taxation. Il était dès lors nécessaire d'en connaître les motifs.
- 6) Le 12 septembre 2011, le contribuable a renvoyé l'AFC-GE aux explications déjà données.
- 7) Le 9 mars 2012, le contribuable a confirmé qu'il ne disposait pas de compte à la banque B_____.
- 8) Le 7 juin 2012, l'AFC-GE a informé le contribuable, dans un courrier portant uniquement sur ce point que les éléments portés à sa connaissance permettaient d'envisager que durant l'année 2008 des donations soumises obligatoirement aux droits d'enregistrement pour un montant total de

CHF 75'000.- avaient été effectuées. Celles-ci n'avaient manifestement pas été déclarées.

Sans nouvelles de la part du contribuable, qui était en droit de refuser de déposer et de collaborer, des droits d'enregistrement relatifs à ces donations ainsi qu'une amende fixée au double des droits éludés lui seraient notifiés.

- 9) Le 5 juillet 2012, le contribuable a déposé un formulaire de « déclaration de donation mobilière » à hauteur totale de CHF 75'000.-, sans indiquer l'identité des bénéficiaires. Il était précisé que le contribuable souhaitait bénéficier à cet égard de son droit au silence.

S'agissant de la fixation forfaitaire de la pénalité au double des droits, elle était contestée. Le contribuable demandait que l'amende soit fixée selon les mêmes principes que les autres reprises faites pour l'IFD et l'ICC, à un tiers des droits.

- 10) Le 18 juillet 2012, l'AFC-GE a pris acte du fait que le contribuable reconnaissait avoir effectué des donations en 2008.

Un bordereau relatif aux droits d'enregistrement pour CHF 35'280.-, incluant 18'480.- de centimes additionnels ainsi que des amendes pour fraude de CHF 70'560.- et pour dépôt tardif de CHF 1'764.-, ont été notifiés.

Cet envoi était simultané à celui des bordereaux de taxation et de soustraction d'impôts concernant les impôts directs 2008.

- 11) Le 15 août 2012, le contribuable a formé une réclamation à l'encontre du bordereau de taxation en concluant à son annulation, y compris les amendes. Il a complété sa réclamation le 15 avril 2013, s'agissant du fait que l'amende portait également sur les centimes additionnels.

- 12) Le 2 décembre 2013, par décision sur réclamation, l'AFC-GE a maintenu sa taxation.

- 13) Le 18 décembre 2013, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation, en concluant à son annulation.

L'AFC-GE n'avait pas démontré l'existence d'une donation. Il y avait absence de fraude. Le contribuable avait été placé devant un dilemme contraire à son droit à un procès équitable. L'amende maximum n'était pas motivée et avait été fixée sans tenir compte des principes généraux du droit pénal. L'amende excédait le maximum légal du fait de la prise en compte des centimes additionnels.

- 14) Le 11 avril 2014, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet.
- 15) Le 23 juin 2014, le contribuable a répliqué et l'AFC-GE dupliqué le 8 août 2014, campant sur leurs positions.
- 16) Le 9 février 2015, le TAPI a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision.

Le contribuable avait déposé une déclaration de donation sans mentionner les noms des bénéficiaires, de sorte que l'on ne saurait reprocher à l'AFC-GE de l'avoir imposé.

L'amende devait être annulée car l'AFC-GE n'avait pas tenu compte de la culpabilité du contribuable pour fixer la quotité de la peine, partant du principe que la loi prévoyait une « peine fixe ».

L'amende supplémentaire pour retard n'était pas compatible avec les principes relatifs au concours imparfait d'infractions.

La loi empêchait que des centimes additionnels soient ajoutés à des amendes qui, elles-mêmes, étaient calculées en prenant déjà en compte des centimes additionnels mais non pas la fixation d'une amende incluant lesdits centimes additionnels.

- 17) Par envoi mis à la poste le 13 mars 2015, M. A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI en concluant à son annulation. La chambre administrative devait déclarer qu'aucun droit d'enregistrement, partant de centime additionnel n'était dû et qu'aucune amende ou autre forme de pénalité n'était due.

a. Lors des discussions tenues avec l'AFC-GE, il avait indiqué qu'il ne s'opposerait pas, par gain de paix, à une imposition au titre de donations mobilières mais qu'il contestait toute pénalité. En réponse, l'AFC-GE avait exigé une déclaration des prétendues donations. Cette solution transactionnelle avait été confirmée par courrier du 5 juillet 2012. Il était sous le coup d'une procédure pénale générant une situation de tension, le poussant à vouloir chercher une solution afin de rétablir sa situation tout en préservant son droit de se taire.

Ce contexte démontrait qu'il avait été placé dans une situation contraire au droit à un procès équitable garanti notamment par l'art. 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101). Souhaitant conserver son droit de se taire sur les motifs des versements faits en 2008, on ne saurait lui reprocher d'avoir voulu limiter la pénalité en matière d'enregistrement à hauteur des autres reprises. Comme il l'avait déjà écrit à l'AFC-GE, il se serait accommodé d'une amende

fixée à un tiers des droits d'enregistrement. Compte tenu de la relation de confiance qui le liait à l'AFC-GE, il s'était conformé à la requête lorsqu'elle avait exigé la production d'une déclaration sur les prétendues donations. La déclaration n'avait aucune force probante mais représentait un indice de la volonté de trouver une solution pour mettre fin à la procédure pénale. La présomption d'exactitude ne pouvait être invoquée sans violation du principe de la bonne foi.

b. La preuve de l'existence d'une donation était à la charge de l'AFC-GE et aucun élément n'était donné par celle-ci. L'existence d'une donation n'ayant pas été apportée, aucun droit d'enregistrement n'était dû.

c. L'AFC-GE n'avait fait aucune démarche pour notifier à la destinataire du versement de CHF 20'000.- l'impôt dû, malgré l'existence d'une convention entre la Suisse et la France prévoyant la notification sur le territoire de ces États. La décision devait être annulée dans cette mesure.

d. Si par impossible le principe de l'imposition devait être confirmé, l'amende devait être annulée, en l'absence de fraude.

e. Si par impossible une infraction devait être retenue, l'amende devait être fixée en tenant compte des particularités du cas concret et de la culpabilité. Ce point du jugement n'était pas contesté. En cas de fixation d'une amende, la quotité minimum s'imposait.

f. L'amende devait être calculée en fonction des droits et non pas en fonction des droits majorés des centimes additionnels à teneur de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30) et de la loi annuelle sur le budget (LBU - D 3 70).

18) Le 24 mars 2015, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

19) Le 20 avril 2015, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet.

Elle n'avait jamais proposé de solution transactionnelle imposant au contribuable de déposer une déclaration pour des donations qui seraient en réalité inexistantes et en contrepartie desquelles elle renoncerait au prononcé d'une amende.

Dûment informé de son droit à ne pas contribuer à sa propre incrimination, le contribuable avait choisi de déclarer des donations au moyen du formulaire destiné à fixer les droits d'enregistrement. S'il avait continué à exercer son droit à se taire, la sanction n'aurait pas été plus sévère.

Ce n'était qu'après avoir pris connaissance du montant des amendes que le contribuable avait choisi de revenir sur sa version des faits, sans toutefois se

prononcer sur un autre éventuel motif de ces versements. La remise en cause de sa propre déclaration était manifestement tardive et contraire à la bonne foi. S'il entendait contester l'existence de la donation, il lui appartenait de prouver qu'il avait bénéficié d'une contre-prestation. La déclaration de donation constituait un aveu extrajudiciaire bénéficiant de la présomption d'exactitude.

Une interprétation systématique de la LDE et de la LBU amenait à inclure les centimes additionnels dans les droits éludés et donc dans le calcul de l'amende.

Les arguments des parties ainsi que le détail des pièces figurant au dossier seront en outre repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

- 20) Le 11 mai 2015, l'AFC-GE a déclaré persister dans les termes de sa réponse.
- 21) Le contribuable a renoncé à répliquer dans le délai imparti au 19 mai 2015.
- 22) Les parties ont été informées le 26 mai 2015 que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Le litige porte sur le principe de l'imposition et de l'amende, concernant des donations faites en 2008.
- 3) Les donations sont soumises obligatoirement à l'enregistrement, sous réserve d'exceptions non pertinentes en l'espèce (art. 3 let. h LDE). Les actes de donation doivent être déposés en vue de l'enregistrement dans le délai de dix jours à compter de la date de l'acte ou de l'opération (art. 160 LDE).
- 4) En premier lieu, le recourant conteste les donations, faisant grief à l'AFC-GE de ne pas avoir apporté la preuve de leur existence.
 - a. Selon un principe consacré, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et

de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; ATF 121 II 257 consid. 4 c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 et les références citées). En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_818/2012 du 21 mars 2012 consid. 6.2 et la jurisprudence citée ; ATA/726/2013 du 29 octobre 2013 ; RDAF 1998 II 24).

b. Selon la doctrine et la jurisprudence, en procédure de taxation mixte, le contribuable exprime sa volonté d'être imposé sur la base des renseignements donnés par sa déclaration d'impôt. Cette déclaration de volonté a valeur d'aveu extrajudiciaire bénéficiant pour cette raison d'une présomption d'exactitude (SJ 1966 90 ; ATA/446/2014 du 17 juin 2014 ; Denis BERDOZ/Marc BUGNON, La procédure mixte en matière d'impôts directs in Les procédures fiscales, 2015, p. 669 et les références citées ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 521). En vertu de la maxime d'office, l'AFC-GE n'est toutefois pas liée par la déclaration et peut revoir l'ensemble de la taxation.

En l'espèce, le recourant a remis à l'AFC-GE, le 5 juillet 2012, un formulaire intitulé « déclaration de donation mobilière », sur lequel il a indiqué les dates (27 novembre 2008 et 19 décembre 2008) et les montants de deux donations (CHF 55'000.- et 20'000.-), en précisant, sous la rubrique « description des biens donnés », qu'il s'agissait de versements en espèces.

Aucun autre élément qui ressort des pièces figurant au dossier, remises par le contribuable, ne vient contredire ou mettre en doute la déclaration faite qui est en outre corroborée par les transferts effectués par le contribuable de l'un de ses comptes bancaires aux dates indiquées, et par l'absence de toute contre-prestation.

En conséquence, il n'y a pas place en l'espèce pour une qualification différente des opérations, et c'est à juste titre que l'AFC-GE a procédé à l'imposition des donations.

À cet égard, le recourant ne peut notamment pas se prévaloir de son « droit de se taire » pour revenir sur sa déclaration, sauf à admettre avoir procédé initialement à une fausse déclaration. À cela s'ajoute qu'il n'oppose aucune autre qualification à celle retenue par l'AFC-GE sur la base de ses propres déclarations. De plus, le fait que le recourant exerce son droit de se taire n'empêche pas l'AFC-GE de considérer, en l'absence d'explications sur les raisons des versements à des tiers de montants débités d'un compte du contribuable, qu'il

s'agit de donations (arrêt du Tribunal fédéral 2C_66/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2).

En outre, le recourant invoque à tort les règles sur le fardeau de la preuve. Le fait qu'il entende revenir sur sa déclaration, ne renverse pas le fardeau de la preuve et il lui incombait donc de prouver qu'il s'agissait d'opérations non soumises à la LDE, ce qu'il n'a pas fait.

Finalement, le recourant se prévaut d'un accord qui aurait été conclu avec l'AFC-GE sur la base duquel il aurait reconnu avoir effectué des donations, à condition que l'amende soit fixée à un tiers des droits.

D'une part, les autorités fiscales sont liées par le principe de la légalité et n'ont pas compétence de conclure des conventions ayant un effet contractuel. Les conventions sans base légale, voire contraires à la loi sont nulles et donc sans effet contraignant (Danielle YERSIN, in Danielle YERSIN/Yves NOËL éd., Impôt fédéral direct, Remarques préliminaires, p. 42).

D'autre part et surtout, aucun courrier de l'AFC-GE ne vient soutenir la thèse du recourant se fondant uniquement sur les écritures de son mandataire qui, dans un courrier du 5 juillet 2012, indiquait que le contribuable « s'accommoderait d'une amende en matière de droits d'enregistrement, dont la quotité serait fixée selon les mêmes principes que pour les autres reprises, à savoir une quotité d'un tiers des droits d'enregistrement ». Ce courrier, ne lie pas l'AFC-GE et ne constitue qu'un exposé de la position du contribuable face à la décision annoncée.

En conséquence, le recours sera rejeté sur ce point.

- 5) Le recourant fait grief à l'AFC-GE de ne pas avoir imposé la donataire.

Cette question a déjà été examinée par le TAPI et le recourant n'apporte aucun élément nouveau à l'appui de son recours. Le donateur est solidairement responsable de la déclaration (art. 138 al. 2 LDE) et subsidiairement responsable du paiement des droits, intérêts et frais aux termes de l'art. 166 al. 2 LDE. La déclaration faite par le donateur ne contient pas le nom des bénéficiaires. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a adressé son bordereau au recourant, ce que la chambre de céans a déjà admis (ATA/446/2014 précité).

- 6) Le recourant conteste le principe d'une amende pour fraude.

Est passible d'une amende pour fraude, à teneur de la LDE, celui qui frustrer l'État de tout ou partie des droits d'enregistrement (art. 175 al. 1 LDE). Est notamment passible d'amende, celui qui ne fait pas enregistrer un acte ou une opération obligatoirement soumis à l'enregistrement (art. 175 al. 5 LDE).

Le recourant retient qu'ayant procédé à une déclaration de donation mobilière, il ne s'est pas rendu coupable de fraude au sens de l'art. 175 LDE. Il omet toutefois que sa déclaration a été déposée quatre ans après les donations et en réponse à un courrier de l'AFC-GE lui exposant qu'elle allait procéder à une taxation d'office.

Il convient donc de retenir que l'infraction est réalisée en l'espèce, une opération obligatoirement soumise à l'enregistrement n'ayant pas été déclarée spontanément, dans le délai fixé par la loi, l'État étant frustré, même temporairement, des droits d'enregistrement.

Le principe de l'amende doit être confirmé.

- 7) Finalement, le recourant fait grief au TAPI d'avoir confirmé le principe de la prise en compte des centimes additionnels dans le calcul de l'amende.

La LDE prévoit que certaines amendes, dont celle pour fraude, sont calculées en fonction des droits d'enregistrement, soit le double du droit s'il s'agit de droits fixes (art. 174 al. 2 let. a LDE) ; un vingtième des droits s'il s'agit de droits proportionnels ou progressifs (art. 174 al. 2 let. b LDE) ; le double des droits éludés en cas de fraude (art. 175 al. 1 LDE).

L'art. 5 let. b LBU, sur lequel le recourant fonde son argumentation, fixe le montant des centimes additionnels à percevoir sur les droits d'enregistrements. La disposition précise que les centimes additionnels sont perçus sur les droits d'enregistrement, à l'exception des amendes.

En conséquence, en toute logique et vu la teneur claire tant de la disposition de la LBU que de celles de la LDE, l'exception de la perception de centimes additionnels s'applique aux amendes calculées sur des droits d'enregistrement qui incluent des centimes additionnels. Il s'agit ici d'empêcher que des centimes additionnels soient ajoutés à des centimes additionnels.

L'argumentation du recourant qui voudrait soustraire du montant de l'amende, calculée en application de la LDE, les centimes additionnels calculés selon la LBU, ne trouve aucun fondement ni dans le texte de ces dispositions ni dans leur articulation.

Le grief sera également écarté.

- 8) En tous points infondé, le recours sera rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al 1 LPA). 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 13 mars 2015 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 février 2015 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge du recourant ;

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

dit que conformément aux art. 82 et ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Alexandre Faltin et Me Alessia Schmid, avocats du recourant, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :