RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4135/2021-ICC **ATA/1105/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 1er novembre 2022

4ème section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A_____

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 mai 2022 (JTAPI/568/2022)

EN FAIT

1) Le 16 août 2021, Monsieur A_____ a effectué deux donations de CHF 170'000.- chacune en faveur de sa nièce et de son neveu. Le même jour, il a remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) deux formulaires de déclaration de donation mobilière, qui ont été enregistrés au volume S 2021 / 2375.

2) L'AFC-GE a requis qu'il lui remette les pièces indiquant la date des libéralités, les liens de parenté, le nom de la personne supportant le paiement des droits de donation et, le cas échéant, son accord pour le prélèvement de l'impôt supplémentaire portant sur la prise en charge des droits de donation.

3) Il ressort des pièces produites par M. A_____ que sa nièce est la fille de son frère et que son neveu le fils de la sœur de son épouse. Il supporterait lui-même le paiement des droits de donation et acceptait que l'impôt supplémentaire soit prélevé conjointement à l'impôt sur la donation.

4) Le 15 octobre 2021, l'AFC-GE a notifié à M. A_____ le bordereau de droits d'enregistrement.

Les droits dus, calculés en quatrième (nièce) et cinquième (neveu) catégorie, s'élevaient à CHF 242'123,10, à savoir CHF 124'687,50 pour les donations en tant que telles, CHF 117'410,40 pour les donations découlant de la prise en charge, par le donateur, des droits d'enregistrement découlant des deux donations, et CHF 25,20 à titre d'autres actes et opérations.

5) Dans sa réclamation, M. A_____ a exposé que le montant supplémentaire d'impôt de CHF 117'410,40 s'élevait à plus de 94% de l'impôt de base sur les donations effectuées et à plus de 71% de ces donations. L'impôt en cinquième catégorie était de plus supérieur à la valeur de la donation elle-même. Dans ces circonstances, l'impôt revêtait un caractère confiscatoire.

6) Le 3 novembre 2021, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Le donateur prenant volontairement à sa charge le paiement des droits de donation à la place du donataire effectuait une seconde donation à concurrence du montant de l'impôt. Partant, c'était à juste titre que les montants supplémentaires d'impôts avaient été ajoutés.

7) Dans son recours contre cette décision au Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), M. A_____ a relevé qu'il avait été taxé à hauteur de CHF 38'587,50 et de CHF 86'100.- pour les donations en quatrième respectivement cinquième catégorie. L'AFC-GE avait cependant pris en compte des montants plus élevés comme base pour le calcul de l'impôt supplémentaire, à

savoir CHF 53'080.- pour la donation en quatrième catégorie et CHF 189'650.- pour celle en cinquième catégorie. La quotité des montants supplémentaires d'impôts était ainsi contestée.

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

La taxation litigieuse était conforme à sa pratique, précisée dans le formulaire de déclaration de donation mobilière utilisé par le recourant et validée par le TAPI dans un jugement en force (JTAPI/452/2021 du 10 mai 2021). La situation dans laquelle le donataire s'acquittait des droits qu'il devait sur une donation effectuée en sa faveur ne pouvait être comparée avec celle du donateur qui, en sus du montant de sa donation, décidait de prendre en charge les impôts y relatifs.

La donation dite secondaire relative aux droits pris en charge par le donateur, donnait lieu à une imposition également prise en charge par le donateur. Cela expliquait la raison pour laquelle « un calcul "en dedans" ou "brut pour net" » était effectué dans le cadre de la fixation des droits de la donation dite secondaire, qui figurait de manière dissociée dans le bordereau de droits d'enregistrement.

9) Le recourant a répliqué que l'impôt supplémentaire n'était dû que par le donateur et uniquement parce qu'il avait pris à sa charge l'impôt sur sa donation et qu'il ne comprenait pas comment le montant réclamé en sus pouvait également être qualifié de seconde donation et intégré « un calcul "en dedans" ou "brut pour net" ». Cet impôt n'aurait, en aucun cas, pu être mis à charge du donataire si celui-ci avait versé les droits dus sur la donation reçue. Il ne pouvait donc pas être traité comme une nouvelle donation. Le fait de lui réclamer un montant d'impôt total, dans le cas de la donation en cinquième catégorie, dépassant le montant de la donation initiale, apparaissait abusif.

Les montants d'impôts supplémentaires devraient s'élever à CHF 10'080,60 pour la donation en quatrième catégorie et CHF 47'010,60 pour celle en cinquième catégorie.

10) Dans sa duplique, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

11) Faisant suite à une demande de renseignements du TAPI, l'AFC-GE a détaillé le « calcul du gross-up/calcul en dedans ».

S'agissant de la donation de CHF 170'000.- en cinquième catégorie, le calcul retenait une exonération de base de CHF 5'001.-, CHF 95'000.- au taux de 24 % (soit CHF 22'800.-), CHF 70'000.- au taux de 26 % (soit CHF 18'200.-) et enfin CHF 41'000.- (soit CHF 22'800.- plus CHF 18'200.-) fois 110 % de centimes additionnels (soit CHF 45'100.-). On parvenait ainsi à un total de CHF 86'100.- qui correspondait aux droits d'enregistrement dus sur la donation « primaire » et

qui constituait la donation « secondaire ». Le taux d'impôt étant de 54,60 % (26 % plus centimes additionnels de 110 %), ce montant de CHF 86'100.- était en réalité un montant net correspondant à 45,40 % (100% moins 54,60 %) de la donation « secondaire » avant impôts. Dès lors, le calcul des droits relatifs à cette donation « secondaire » s'obtenait par une règle de trois : CHF 86'100.- divisé 45,40 % fois 54,60 %, soit CHF 103'54 ,55. Le total des droits s'élevait à CHF 189'647,55 (CHF 86'100.- plus CHF 103'547,55). Le fait que le montant des droits notifiés était de CHF 189'648,90, soit CHF 1,35 de plus, résultait d'un arrondi à la dizaine supérieure de la donation secondaire avant impôts, par mesure de simplification, dans ses applications informatiques.

Le calcul des droits pour la donation en quatrième catégorie était établi manière identique : on parvenait à un montant de CHF 38'587,50 correspondant aux droits d'enregistrement dus sur la donation « primaire » et constituant la donation « secondaire ». Pour calculer les impôts sur cette donation, il fallait imposer CHF 30'000.- (la part comprise entre CHF 170'000.- et CHF 200'000.-) au taux de 25,20 % (12 % plus centimes additionnels de 110%) et CHF 8'587,50 au taux de 27,30 % (13 % plus centimes additionnels de 110%), ce qui conduisait à un impôt supplémentaire de CHF 9'904,40. Comme le taux marginal d'impôt pour la part dépassant CHF 201'000.- était de 27,30 %, compte tenu de la progressivité du taux, le montant supplémentaire de CHF 9'904,40 était en réalité un montant net correspondant à 72,70 % (100% moins 27,30 %) de la donation équivalente avant impôts. Dès lors, le calcul des droits relatifs à cette donation s'obtenait par une règle de trois : CHF 9'904,40 divisé 72,70 % fois 27,30 % = CHF 3'719,25. Le total des droits s'élevait donc à CHF 38'587,50 plus CHF 9'904,40 plus CHF 3'719,25, à savoir CHF 52'211,15. À nouveau, les droits réellement notifiés au contribuable en lien avec cette donation avaient été supérieurs (CHF 52'449.-) par mesure de simplification, mais l'AFC-GE s'engageait à rectifier ce montant dans le cadre du présent recours à hauteur de CHF 52'211,15.

L'impôt total aurait également pu être déterminé arithmétiquement par itérations, en effectuant une série de bordereaux d'impôts lesquels auraient été pris en charge par le donateur induisant chacun à leur tour une donation subséquente, puis un nouvel impôt, etc. (le tout tendant vers l'infini).

12) Par jugement du 23 mai 2022, notifié le 1er juin 2022, le TAPI a partiellement admis le recours.

Lorsque le donateur prenait à sa charge le paiement des droits de donation, il effectuait une seconde donation à concurrence du montant de l'impôt. Un nouvel impôt devait être perçu sur le montant de cette nouvelle donation, déterminé toutefois comme une nouvelle donation.

13) Par acte expédié le 28 juin 2022 à la chambre administrative de la Cour de justice, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement, concluant à la confirmation de sa décision de taxation.

Le raisonnement conduit par le TAPI conduisait à admettre une franchise de CHF 5'000.- pour toute donation de CHF 5'000.- Il convenait d'appréhender les donations opérées, qui comportaient la prise en charge du donateur des impôts y relatifs, comme des donations successives au sens de la loi. Celle-ci prévoyait clairement la manière de déterminer les droits de donation, à savoir que le montant de la donation secondaire était ajouté à la donation primaire. En considérant qu'il s'agissait d'une nouvelle donation à taxer indépendamment de la première, le TAPI avait erré.

14) Le contribuable ne s'est pas déterminé sur le recours de l'AFC-GE.

15) Sur ce, les parties ont été informées 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) a. 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 présente loi : « actes et opérations », soumises soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement (art. 1 al. 1 LDE).

Selon l'art. 3 let. h LDE, sont soumis obligatoirement à l'enregistrement les donations et autres avantages semblables que les dispositions du titre IV (donations entre vifs) assujettissent à cette obligation, sous réserve des donations faites aux personnes morales ayant leur siège en Suisse qui sont exonérées des impôts sur le bénéfice et sur le capital, en raison de leur but de service public, d'utilité publique, cultuel, à la Confédération, aux cantons, aux communes et à leurs établissements. Ainsi, en principe, toute disposition entre vifs par laquelle une personne physique ou morale cède, sans contrepartie correspondante, à une autre personne physique ou morale, tout ou partie de ses biens ou de ses droits, en propriété, en nue-propriété ou en usufruit, est, en tant que donation, soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement (art. 11 al. 1 LDE).

b. En vertu de l'art. 163 al. 1 LDE, les droits afférents à tous actes et opérations comportant translation de la propriété, de la nue-propriété ou de

l'exercice de l'usufruit de biens meubles ou immeubles sont supportés par les nouveaux propriétaires ou titulaires. Les droits afférents à une soulte dans les actes d'échange sont à la charge du débiteur de celle-ci. L'al. 2 de cette disposition énonce que les droits afférents à tous les autres actes et opérations sont supportés par les parties auxquelles ces actes et opérations profitent. En matière de donations, le donateur est subsidiairement responsable du paiement des droits, intérêts et frais (art. 166 al. 2 LDE).

c. La prise en charge de l'impôt sur les donations par le donateur lui-même constitue explicitement une donation dans de nombreux cantons et augmente l'impôt dans un calcul itératif (art. 99 al. 3 StG AI ; art. 144 al. 6 StG AR ; art. 24 al. 2 LSucc NE ; § 18 al. 3 ESchG TG ; § 151 al. 5 StG SG ; art. 10 ESchG SH ; § 181 al. 3 StG ZG ; § 24 al. 3 ESchG ZH). Il convient toutefois de distinguer le paiement involontaire de l'impôt sur les donations en raison d'une responsabilité. Dans ce cas, d'une part, l'intention nécessaire de faire une donation fait défaut ; d'autre part, la partie responsable a une prétention correspondante à transmettre l'impôt (même si cela risque d'être difficile à mettre en œuvre dans la plupart des cas de responsabilité) (Roman SIEBER/Markus OEHRLI, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, n. 25, p. 150).

Conformément aux dispositions précitées, le donateur qui prend volontairement à sa charge le paiement des droits de donation à la place du donataire effectue une seconde donation à concurrence du montant de l'impôt, étant précisé qu'il ne s'agit dans ce cas pas d'une situation de responsabilité solidaire du donateur pour le paiement des droits au sens de l'art. 166 al. 2 LDE.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE a, à juste titre, retenu que la perception d'impôts additionnels par à la suite des deux donations de CHF 170'000.- était conforme à la LDE, étant relevé, comme l'a souligné le TAPI, que l'autorité fiscale en avait dûment averti le recourant, qui avait accepté, en toute connaissance de cause, de les prendre à sa charge.

3) Il convient encore d'examiner comme l'impôt additionnel doit être déterminé.

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). Dans le cas où un même donateur a fait successivement plus d'une donation à la même personne, le droit sur les donations postérieures à la première est calculé en tenant compte du montant des donations antérieures, lesquelles

doivent être rappelées dans l'acte ou la déclaration d'opération (al. 6). Pour le calcul des droits, il est tenu compte des donations assujetties à l'enregistrement depuis moins de 10 ans (al. 7).

Selon les travaux préparatoires, l'art. 18 al. 6 LDE reprenait et complétait l'art. 113 al. 2 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LPC - D 3 05 ; MGC 1965 p. 895-896). L'art. 113 al. 1 LPC prévoit que « les droits sont perçus sur la valeur des choses données à chaque donataire, sans aucune diminution pour les charges imposées au donataire ». L'al. 2, intitulé « donations successives », expose que « dans le cas où un même donateur fait plusieurs donations successives à la même personne, le droit sur les donations postérieures est calculé en tenant compte du montant des donations antérieures ».

La LDE prévoit aux art. 19 LDE (1ère catégorie : ligne directe, époux et alliés), 21 LDE (3ème catégorie : frères et soeurs), 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.

En 4ème catégorie, le tarif des droits est fixé à 10,5 % de CHF 5'001.- à CHF 100'000.-, à 12 % de CHF 100'001.- à CHF 200'000.-, à 13 % de CHF 200'001.- à CHF 300'000 et à 14 % au-dessus de CHF 300'000.-. En 5ème catégorie, il est de 24 % de CHF 5'001 à CHF 100'000.- et de 26 % au-dessus de CHF 100'000.-.

b. En l'espèce, les deux donations ont immédiatement été suivies, comme déjà retenu, d'une nouvelle donation en faveur des deux bénéficiaires puisque le donataire a indiqué qu'il prenait à sa charge l'impôt lié aux deux donations. Conformément à l'art. 18 al. 6 LDE, il y avait ainsi lieu de considérer les donations successives comme un tout et de calculer le droit sur les donations en tenant compte du montant donné en premier lieu.

L'imposition effectuée par l'AFC-GE a suivi ce mécanisme, prévu par la loi. Par ailleurs, le calcul opéré par l'AFC-GE, détaillé dans la partie « en fait », reprend correctement les pourcentages prévus aux 22 et 23 LDE. Partant, le recours se révèle fondé, de sorte que le jugement sera annulé et le bordereau de droits d'enregistrement du 15 octobre 2021 et la décision sur réclamation du 3 novembre 2021 rétablis.

4) Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument. La recourante disposant de son propre service juridique, il n'y a pas lieu à l'allocation d'une indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 28 juin 2022 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 mai 2022 ;

au fond :

l'admet et annule le jugement précité ;

rétablit le bordereau de droits d'enregistrement du 15 octobre 2021 et la décision sur réclamation du 3 novembre 2021 ;

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

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

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Monsieur A_____ ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Michon Rieben, 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 :