

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1459/2011 ICC

JTAPI/744/2012

JUGEMENT
DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

du 4 juin 2012

dans la cause

Monsieur T_____ B_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(Droits d'enregistrement)

EN FAIT

1. En date du 11 octobre 2010, Monsieur T____ B____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) a établi deux déclarations de donation mobilière en faveur de ses quatre enfants. La première portait sur les actions de la société Z____ SA (ci-après : la société) évaluée à 25'000 fr., ainsi qu'une créance contre cette société de 250'000 fr. La seconde portait sur les actions de la société A____ SA pour une valeur de 100'000 fr.
2. Par un courrier du 29 octobre 2010, le Service de l'enregistrement de l'Administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a demandé au contribuable de lui communiquer la copie de l'acte d'achat des actions de la société, le nombre d'actions cédées, ainsi que la copie du contrat de prêt conclu avec celle-ci.
3. En annexe à un courrier du 29 novembre 2010 de sa fiduciaire, le contribuable a fait parvenir à l'administration un contrat de vente d'actions conclu avec Monsieur E____ T____ (ci-après : le vendeur), daté du 9 juillet 2009 et non signé, portant sur l'acquisition de 250 actions de la société d'une valeur nominale de 100 fr. chacune pour un montant de 2'500 fr. Il indique avoir fait donation de la totalité de ses 250 actions. Pour ce qui en est du prêt, il n'y a pas de contrat, mais il s'agit de la créance des actionnaires figurant dans le bilan pour un total de 1'000'000 fr., soit une part de 250'000 fr. pour le contribuable.

En annexe à ce courrier figurait également le bilan au 31 décembre 2009 de la société duquel il ressort que, au 31 décembre 2008, son actif était composé à hauteur de 99'739 fr. d'un compte actionnaire débiteur et que figuraient au passif le capital-actions de 100'000 fr. et une perte de l'exercice de 261 fr. Au 31 décembre 2009 figurait notamment une "avance actionnaires" de 1'000'000 fr.

4. Accusant réception de ce courrier, l'administration a, le 16 décembre 2010, demandé en complément comment le prix de vente des actions de la société de 2'500 fr. avait été fixé avec le vendeur. Cette demande a fait l'objet d'un rappel recommandé du 15 février 2011.
5. Dans sa réponse du 18 février 2011, le contribuable a indiqué que la société avait été vendue par ses anciens propriétaires à un groupe d'actionnaires intéressés conduit par le vendeur, qui en a recédé une partie. Le prix n'a pas été déterminé entre celui-ci et le contribuable, mais trouve son origine dans la transaction en amont, soit le quart de 10'000 fr.
6. Le 15 mars 2011, l'administration a établi un bordereau de droits d'enregistrement portant sur un total de 12'308 fr. 70. Etait taxée une donation en 5^{ème} catégorie d'un montant de 22'500 fr., soit des droits de 4'200 fr. et centimes additionnels de 4'620 fr., ainsi qu'une cession de créance de 250'000 fr., soit des droits de 1'625 fr. et

centimes additionnels de 1'787 fr. 50. Il s'ajoutait à ce montant divers émoluments pour un total de 76 fr. 20.

7. Contre ce bordereau, une réclamation a été déposée par un courrier recommandé du 25 mars 2011. Le contribuable indique tout d'abord ne pas comprendre ce qui motive une donation en 5^{ème} catégorie, ainsi que la taxation d'une cession de créance. Pour lui, les débiteurs de l'impôt sont les bénéficiaires, à savoir ses quatre enfants, et non pas lui-même. Il rappelle avoir acquis les actions de la société pour 2'500 fr., puis avancé à ladite société un montant de 250'000 fr. avant de faire donation des actions et de la créance à ses enfants.

Pour le contribuable, la mention du nom du vendeur dans l'avis de taxation est non seulement totalement étrangère à la donation, mais susceptible d'être dénoncée comme une violation du secret fiscal, les donataires n'étant pas censés le connaître, ni de savoir que c'est de lui que les actions avaient été acquises. Il conclut à l'annulation pure et simple de la taxation, dans la mesure où il n'y a aucune donation en 5^{ème} catégorie, ni cession de créance.

8. Par un courrier recommandé du 29 avril 2011, l'administration a écarté cette réclamation et maintenu sa taxation. Elle considère que, au 31 décembre 2009, le capital propre de la société s'élevait à 111'333 fr., ce qui représente une valeur par action de 111 fr. 30. La différence entre le prix payé et la valeur réelle des actions constitue une donation mixte d'un montant de 27'832 fr., montant sur lequel doit porter la taxation.

Pour ce qui en est de la cession de créance, l'administration considère que, si les donations sont exonérées conformément à l'article 27A LDE, les cessions demeurent taxables conformément à l'article 91 LDE. L'administration conteste enfin avoir commis une violation du secret fiscal, dans la mesure où elle a notifié, comme il le demandait, le bordereau au contribuable.

9. Contre cette décision, un recours a été déposé par un courrier recommandé du 16 mai 2011. Rappelant le déroulement des faits, le recourant considère que l'administration confond prix payé avec valeur de donation, achat avec cession. L'achat du 9 juillet 2009 s'est fait sur la base du bilan au 31 décembre 2008 et non pas 2009. Il s'agit d'une transaction conclue entre tiers indépendant portant sur une coquille vide avec une dette de l'actionnaire envers la société de 99'739 fr. Dès lors, l'administration erre lorsqu'elle considère que le prix de vente a été convenu à un prix inférieur à la valeur réelle.

Le recourant indique avoir fait donation des actions et de sa créance à ses enfants et que, pour cette dernière, il ne saurait être question d'une cession imposable, mais uniquement d'une donation exonérée.

Il conclut à l'annulation de la taxation litigieuse, et à ce que l'administration établisse des bordereaux rectificatifs au nom des donataires, et non pas de l'un d'entre eux choisi au hasard, et qui affiche les donations faites antérieurement à ses frères et sœurs.

10. Dans sa réponse du 21 septembre 2011, l'administration conclut au rejet du recours. Elle maintient que, si la donation aux enfants des actions de la société est exempte de droits, tel n'est pas le cas de la cession de créance, laquelle est visée par l'article 91 LDE. Pour l'administration, une cession peut avoir des causes diverses, notamment un cadeau. La cession à titre gratuit doit être appréhendée sous l'angle de cette dernière disposition et non comme une donation, faute de quoi l'article 91 LDE serait vidé de sa substance.

Pour ce qui en est de l'acquisition des actions de la société, il y a donation mixte, l'administration se référant aux comptes au 31 décembre 2009 de la société faisant apparaître un capital propre de 111'333 fr. et une valeur par action de 111 fr. 30. Sur la base de ces chiffres, c'est en réalité le montant de 25'325 fr. et non pas 27'832 fr. qui doit être taxé en tant que différence entre la valeur réelle des actions et le prix payé lors de l'achat en juillet 2009.

L'administration indique enfin qu'elle n'établit des bordereaux à chacun des donataires que lorsqu'une demande expresse lui est faite, ou lorsque des déclarations de donation séparées sont déposées, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Elle souligne que le rappel des donations antérieures doit être fait sur le formulaire de déclaration, ce qui n'a pas été fait par le contribuable.

11. Par un courrier recommandé du 3 octobre 2011, le recourant a indiqué persister dans son recours indiquant qu'il n'y a eu aucune intention d'acquérir les titres à une valeur inférieure à leur valeur réelle. Pour ce qui en est de la notification du bordereau, il n'a pas contesté l'adresse utilisée, mais l'établissement d'un unique bordereau au nom d'un seul contribuable.
12. Par un courrier du 21 octobre 2011, l'administration a indiqué persister intégralement dans les termes de sa réponse du 21 septembre 2011.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance (ci-après le tribunal), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 115 et 116 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010

– LOJ – E 2 05; art. 179 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 - LDE - D 3 30).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des articles 63 et 64 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).
3. Le recourant conteste en premier lieu avoir convenu la cession des actions de la société à un prix de faveur.
4. En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures; on ne peut pas demander au contribuable de prouver un fait négatif, par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés. Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (arrêts 2C_47/2009 du 26 mai 2009, consid. 5.4 et 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, consid. 4.4, in RDAF 2007 II p. 299).

L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables (Walter RYSER / Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, Berne 2002, p. 462).

Les règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (art. 142 al. 4 LIFD; ATF 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, consid. 4.4 in RDAF 2007 II p. 299).

5. Le tribunal relève en premier lieu que les parties se réfèrent toutes deux à une convention de vente d'actions datée du 9 juillet 2009 et non signée sans en remettre en cause la validité.
6. Quand bien même le texte de cette convention est très sommaire, il est évident aux yeux du tribunal que les titres cédés en juillet 2009 ne peuvent pas être évalués sur la base du bilan au 31 décembre 2009, établi plusieurs mois après, comme le soutient l'administration.
7. Les explications du recourant, selon lesquelles une coquille vide a été acquise par le vendeur avant qu'il ne lui recède une partie des actions concorde avec le bilan au 31

décembre 2008 de la société et explique probablement pour quelle raison le contrat de vente des actions est extrêmement sommaire.

8. L'administration, qui détient certainement dans ses dossiers les comptes de la société dont le siège est à Genève depuis sa constitution le ** août 2003 d'après le Registre du Commerce, n'a pas contesté ni démontré par les pièces versées à la procédure que la société n'était pas économiquement liquidée au moment où elle a été acquise par le contribuable, ni qu'elle présentait une valeur substantielle et/ou de rendement en juillet 2009 supérieure à celle qui ressort du bilan produit au 31 décembre 2008.
9. Le tribunal retient dès lors que l'administration n'a pas prouvé que le prix payé de 2'500 fr., soit 10 fr. pour chacune des actions d'une valeur nominative de 100 fr. chacune ne correspond pas au marché, et qu'il y a dès lors une donation mixte imposable.
10. Le recours est admis sur ce point.
11. Le recourant conteste également l'imposition d'une cession de créance à ses enfants.
12. Dans sa décision N° 176 du 19 mai 2008, la commission cantonale de recours en matière d'impôts avait considéré qu'une cession gratuite de créance entre conjoints était exempte de droits par application de l'article 27A LDE. L'absence de contrepartie excluait l'application de l'article 91 LDE, car toute autre solution reviendrait à imposer une donation.
13. Le tribunal ne voit pas de motif de s'écarter en l'espèce de cette jurisprudence, qui a constaté que la donation d'une créance doit bénéficier de l'exonération prévue par l'article 27A LDE si le donataire entre dans les catégories de bénéficiaires visées par cette disposition, ce qui est le cas en l'espèce.
14. Le recours est également admis sur ce point.
15. Enfin, l'administration a indiqué que, dans sa pratique, elle n'émet de bordereaux de droits d'enregistrement distincts à chacun des donataires que lorsque la demande expresse lui en est faite, ou lorsque des déclarations de donations séparées sont déposées.
16. Une telle demande a été formulée en l'espèce expressément par le recourant. Dès lors, l'administration devra émettre quatre bordereaux rectificatifs portant sur chaque donation à chacun des enfants du recourant.
17. En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), l'administration, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à 500 fr.

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare le recours recevable;
2. l'admet;
3. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants;
4. met à la charge de l'administration un émolument de 500 fr., et ordonne la restitution au recourant de l'avance de frais de 500 fr. déjà effectuée;
5. dit que, conformément aux articles 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de droit public de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant;
6. communique le présent jugement à:
 - a. Monsieur T____ B____;
 - b. l'Administration fiscale cantonale.

Siégeant: Antoine BERTHOUD, président suppléant, Laurence DEMATRAZ et Jacques WICHT, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal:

Le président suppléant

Antoine BERTHOUD

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

Le greffier