RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1772/2021 ICC JTAPI/282/2022

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 21 mars 2022

dans la cause

Madame A_____, représentée par Me Claude ABERLE, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le litige concerne les droits d'enregistrement.

2. Le 3 août 2020, Madame A_____ (ci-après : la contribuable ou la recourante), a répondu à une demande de renseignements de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) dans le cadre de son imposition ordinaire 2019. Elle a transmis une copie d'un ordre de paiement bancaire d'UBS SA du 27 juin 2019 d'un montant de CHF 263'000.-, le bénéficiaire étant son frère, Monsieur B_____. La somme devait être versée sur son compte auprès de la Banco comercial do Atlantico à C_____ (République du Cap-Vert). Sous la rubrique « message pour le bénéficiaire », il était indiqué : « don pour ma mère et mes frères ».

3. Par pli du 9 septembre 2020, l'AFC-GE a invité la recourante à remplir les formules de donation mobilière, avec une pièce justificative de la date de la libéralité (avis de débit) et du lien de parenté (extrait d'état civil).

4. Le 18 septembre 2020, la recourante a expliqué à l'AFC-GE que toute sa famille résidait au Cap-Vert, son pays d'origine, et vivait essentiellement de l'agriculture. Ce pays ayant connu plusieurs années de sécheresse, ses proches se trouvaient dans une situation difficile, en particulier sa mère, âgée de 80 ans. Lorsqu'elle avait perçu un héritage, elle avait transféré ce montant sur le compte de son frère, qui s'occupait de sa mère et du reste de la famille.

   Dans la formule de déclaration de donation mobilière annexée, elle a mentionné son frère comme donataire. Sous la rubrique « description des biens donnés », elle a indiqué : « somme d'argent (don) à destination de ma mère et frères ». Sous lien de parenté entre donateur et donataire, elle a inscrit : « frère ».

5. Le 2 octobre 2020, l'AFC-GE a imparti à la contribuable un ultime délai au 2 novembre suivant pour produire les documents demandés dans sa lettre du 9 septembre précédent, sous peine de taxation d'office.

6. Le 7 octobre 2020, l'intéressée a produit l'acte de naissance de son frère.

7. Le 22 février 2021, l'AFC-GE a notifié à la contribuable un bordereau de droits d'enregistrement d'un montant de CHF 53'540.60 en taxant la libéralité de CHF 263'000.- au taux de la troisième catégorie, à savoir celui frappant les donations entre frères et sœurs.

8. Le 23 mars 2021, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau.

   Il y a quelques années, elle s'était liée d'amitié avec une dame qui l'avait gratifiée dans ses dispositions testamentaires. Elle avait choisi de soutenir sa mère en lui

faisant cadeau d'une partie de l'héritage reçu et déjà taxé par l'AFC-GE. Étant donné que celle-ci ne disposait pas de compte bancaire, elle avait choisi de lui verser ce montant par l'intermédiaire de son frère. La donation était ainsi destinée à sa seule mère. Le fait qu'elle ait aussi mentionné « mes frères » dans le libellé n'avait aucune signification, puisqu'elle avait aussi des sœurs et que la réelle donataire était sa mère.

Elle n'avait pas connaissance des obligations fiscales lui incombant lorsqu'elle avait gratifié sa mère et pensait pouvoir disposer comme bon vouloir de son héritage. Sa taxation en troisième catégorie apparaissait abusive, car elle avait l'intention d'effectuer une donation en faveur de sa mère, laquelle était exonérée.

9. Par décision du 16 avril 2021, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. Dans la formule de donation transmise le 18 septembre 2020, la recourante avait indiqué son frère comme donataire. Cependant, après avoir reçu le bordereau, elle soutenait que la libéralité avait été consentie à sa mère. Or, selon la jurisprudence, en présence de déclarations contradictoires, il convenait de s'en tenir à celles tenues en premier lieu. Le bordereau devait dès lors être maintenu.

10. Par acte du 21 mai 2021, la contribuable, sous la plume de son mandataire, a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant à sa comparution personnelle et à l'annulation de la décision du 16 avril précédent, le tout sous suite de frais et dépens.

Originaire du Cap-Vert, elle ne parlait qu'un français phonétique en arrivant en Suisse et sans être capable de l'écrire. Actuellement, ses capacités rédactionnelles demeuraient limitées. Ainsi, elle avait bénéficié de l'assistance d'une amie pour rédiger le courrier à l'AFC-GE du 18 septembre 2020. La lettre du 3 août 2020 faisait état de dons effectués en faveur de membres de sa famille. Elle contredisait le bordereau attaqué, qui ne taxait qu'une donation en faveur de son frère.

L'ordre bancaire du 27 juin 2019 mentionnant « don pour ma mère et mes frères », avait été établi bien avant toute communication de l'AFC-GE concernant la taxation litigieuse, si bien que le raisonnement de l'autorité intimée était erroné. L'expression « mes frères » avait été rajoutée, car le récipiendaire des fonds était son frère D_____. En effet, sa mère, au vu de son âge et de son état de santé fragile, ne pouvait effectuer aucune opération bancaire. Dans une attestation annexée du 12 mars 2021, son frère expliquait clairement que le transfert des CHF 263'000.- constituait une aide pour sa mère, véritable bénéficiaire du transfert des fonds.

11. Dans sa réponse du 21 juillet 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La recourante n'expliquait pas en quoi sa comparution personnelle serait utile. Elle avait échoué à prouver qu'en juin 2019, la somme litigieuse avait été versée à

sa seule mère. Ses propos étaient contradictoires et aucun document ne venait étayer son affirmation selon laquelle, à cette date, sa mère serait la seule bénéficiaire de la somme de CHF 263'000.-.

12. Par réplique du 16 septembre 2021, le mandataire de la contribuable a fait valoir que la comparution personnelle de sa mandante avait pour vocation de vérifier son ingénuité, sa méconnaissance des lois, la véracité et la crédibilité de ses explications, d'assurer la précision factuelle de la cause et, enfin, de démontrer l'animus donandi.

    Elle produisait un extrait du compte bancaire de son frère, daté du 10 juin 2021, ainsi qu'un extrait des débits et crédits, datés du même jour. Il en résultait que la totalité de la somme avait été dépensée en deux mois, ce qui rendait vraisemblable, voire certain que le montant de la libéralité avait été affecté à la construction d'une maison. Par ailleurs, ce relevé faisait état d'un débit du 29 juillet 2019 et libellé « p/o B_____ », à hauteur de CVE 1 million. Ainsi, si le tribunal devait suivre le raisonnement de l'AFC-GE, seul cette somme devait être considérée comme une donation en faveur de son frère. Enfin, au vu de la situation de sa mère et de son frère, vivant au-dessous du seuil de pauvreté, attestée par le solde du compte bancaire de ce dernier, il existait un devoir d'assistance de les aider, excluant l'animus donandi.

13. Par duplique du 1er octobre 2021, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse.

    Le solde au 30 mars 2020 d'un montant équivalent à CHF 2'581.- prouvait l'indigence de M. B_____, puisque le salaire mensuel moyen du Cap-Vert s'élevait à USD 303.-. Cependant, la destination des débits n'était ni connue, ni prouvée. Enfin, l'extrait du compte, non traduit, ne permettait pas de connaître la destination et le but des prélèvements.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 182 al. 3 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 art. 63 al. 1 et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).

3. La contribuable sollicite sa comparution personnelle.

4. Le droit d'être entendu, garanti par les art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et 41 LPA, comprend, en particulier, le droit pour la personne concernée de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos. En tant que droit de participation, le droit d'être entendu englobe donc tous les droits qui doivent être attribués à une partie pour qu'elle puisse faire valoir efficacement son point de vue dans une procédure (ATF 132 II 485 consid. 3.2). Ce droit ne confère pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (art. 41 in fine LPA ; ATF 134 I 140 consid. 5.3).

   Le droit de faire administrer des preuves n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1).

5. En l'espèce, le tribunal dispose de tous les éléments pertinents pour se déterminer sur l'issue du litige, de sorte qu'il ne se justifie pas d'entendre la recourante qui ne pourra que confirmer oralement les faits qu'elle allègue à l'appui de son recours, étant précisé qu'elle ne dispose pas d'un droit à une audition verbale.

   Au surplus, ainsi qu'il sera exposé ci-dessous, le fait qu'elle maîtrise mal la langue française et la fiscalité n'est pas pertinent, puisqu'elle a bénéficié de l'assistance d'une amie, puis d'un mandataire dans l'accomplissement de ses démarches administratives. Enfin, les faits de la cause résultent des pièces du dossier.

6. La recourante soutient que le montant de CHF 263'000.- constitue une donation effectuée en faveur de sa mère, exempte, partant, de tous droits, tandis que l'AFC-GE fait valoir que cette libéralité a été consentie au frère de la contribuable, si bien qu'elle est sujette au prélèvement de droit d'enregistrement.

7. 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. Les donations de biens mobiliers faits postérieurement à la constitution de l'institution de prévoyance en faveur du personnel ne sont également soumis à aucun droit.

Ainsi, sous réserve des exceptions susmentionnées, 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).

8. Les donations faites par le donateur à ses parents en ligne directe sont exemptes de tous droits (art. 27A al. 1 let. b LDE). En revanche, les donations effectuées entre frères et sœurs sont imposées aux taux de la troisième catégorie (art. 21 LDE).

9. 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'alinéa 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).

10. Selon l'art. 239 al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), la donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contre-prestation correspondante.

    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).

11. La concordance des volontés des parties s'exprime par la volonté 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. La donation se caractérise par un élément subjectif, soit 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,

in Luc THÉVENOZ, Franz WERRO, Commentaire romand du Code des obligations I, 2021, art. 239, § 8 à 37 p. 1824 et ss.).

La volonté de donner doit se manifester par l'appauvrissement du donateur, qui est la contrepartie de l'enrichissement du donataire. Le donateur est appauvri notamment par les actes suivants : la renonciation au remboursement de dettes, la donation faite à titre d'avancement d'hoirie, ainsi que les autres libéralités du donateur à l'un de ses futurs successeurs (malgré l'éventualité du rapport et de la réduction de l'attribution pendant la liquidation de la succession), (arrêt du Tribunal fédéral 2C_961/2010 du 30 janvier 2012 consid. 5.2).

12. En matière fiscale, le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts ; il lui appartient non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 146 II 6 consid. 4.2).

13. En l'espèce, il ressort de l'ordre de paiement bancaire d'UBS SA du 27 juin 2019 que le versement de CHF 263'000.- a pour bénéficiaire M. B_____, frère de la contribuable. Celle-ci a également inscrit le nom de son frère sous la rubrique « donataire » de la formule de déclaration mobilière de l'AFC-GE. Cependant, la recourante a affirmé – sans être contredite sur ce point par l'AFC-GE – que sa mère, résidant au Cap-Vert, âgée et illettrée, ne dispose d'aucun compte bancaire, si bien que toute somme d'argent sa faveur doit lui être adressée par le truchement du compte de son fils.

Il découle de tous les documents fournis par la recourante à l'autorité intimée, déjà avant la notification du bordereau entrepris, qu'elle entendait consentir une libéralité à sa mère à tout le moins.

En effet, premièrement, sous motif de l'ordre de paiement bancaire susmentionné, il est indiqué « don pour ma mère et mes frères ». Deuxièmement, dans sa lettre du 18 septembre 2020, la contribuable a décrit la situation difficile dans laquelle vivait sa famille cap-verdienne et notamment sa mère ; elle a de plus expliqué qu'elle avait transféré à son frère le montant de l'héritage afin qu'il s'occupe de leur mère et du reste de la famille. Enfin, troisièmement, la formule de déclaration mobilière, sous « descriptions des biens donnés » mentionne : « somme d'argent (don) à destination de ma mère et frères ».

La quote-part du montant de donation afférente à la mère de la contribuable et celle afférente à son frère ne peut être déterminée, dès lors que les pièces du dossier ne contiennent aucune indication à cet égard. Dès lors, il convient d'appliquer l'art. 646 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), qui présume, dans les rapports de copropriété, l'égalité des quotes-parts.

Par conséquent, il doit être considéré que la contribuable a consenti une libéralité de CHF 131'500.- à sa mère et une autre d'un même montant, à son frère, seule la seconde étant taxable, aux taux de la troisième catégorie.

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement et le dossier, renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle taxation.

14. En application des art. 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui obtient partiellement gain de cause est condamnée au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 500.- ; il est couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- lui sera restitué.

Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 800.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 21 mai 2021 par Madame A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 16 avril 2021 ;

2. l'admet partiellement dans le sens des considérants ;

3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

4. ordonne la restitution à la recourante du solde de l'avance de frais de CHF 200.- ;

5. condamne l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, à verser à la recourante une indemnité de procédure de CHF 800.- ;

6. dit que, conformément aux art. 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 justice (10 rue de Saint-Léger, 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.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Alia CHAKER MANGEAT et Laurence DEMATRAZ, juges assesseures.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière