

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 164/2015

{T 0/2}

Arrêt du 5 avril 2016

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Juge président, Aubry Girardin, Donzallaz, Stadelmann et Haag.
Greffière : Mme McGregor.

Participants à la procédure

1. A. _____,
2. B. _____,
3. C. _____,

tous les trois représentés par Me Xavier Oberson et
Me Fouad Sayegh, avocats,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,
intimée.

Objet

Droits d'enregistrement,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative,
du 6 janvier 2015.

Faits :

A.

A.a. D.X. _____, de nationalité suisse, habite à F. _____ (Genève) avec son époux E.X. _____, de nationalité étrangère. Elle est mère de B. _____, A. _____ et C. _____, tous de nationalité suisse et domiciliés à l'étranger.

A.b. Par décision du 13 avril 2006, l'Administration fiscale cantonale genevoise (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) a mis fin, avec effet rétroactif au 1er janvier 2004, à l'imposition des époux X. _____ selon le régime fiscal de la dépense. Après plusieurs échanges de correspondance, l'Administration fiscale cantonale a annulé les conséquences rétroactives de sa décision du 13 avril 2006 pour les années 2004 et 2005 et a fixé l'imposition des époux X. _____ selon le régime ordinaire à partir du 1er janvier 2006.

Par avis de taxation du 26 octobre 2009 portant sur la période fiscale 2005, l'Administration fiscale cantonale a imposé les époux X. _____ selon la dépense sur un revenu brut de 695'561 fr. au taux de 695'561 fr. Cette taxation est entrée en force.

Le 15 janvier 2010, les époux X. _____ ont requis de l'Administration fiscale cantonale d'être imposés selon

le régime ordinaire à compter de l'année fiscale 2010. Par décision du 19 mars 2010, l'Administration fiscale cantonale a imposé les époux X. _____ selon le régime ordinaire à partir de l'année fiscale 2008 à titre exceptionnel, une convention d'imposition selon la dépense devant être finalisée pour les années fiscales 2006 et 2007.

Par deux avis de taxation du 30 juin 2010 portant les périodes fiscales 2006 et 2007, l'Administration fiscale cantonale a imposé les époux X. _____ selon la dépense sur des revenus bruts de 706'162 fr. au taux de 706'162 fr. et de 714'896 fr. au taux de 714'896 fr.

A.c. Le 5 mai 2010, la Société G. _____ a procédé à la vente de l'oeuvre d'art "Bouquet de fleurs pour le Quatorze Juillet", tableau peint le 14 juillet 1919 par Henri Matisse, propriété de D.X. _____, pour un montant de USD 25'500'000.

Le 12 mai 2010, D.X. _____ a procédé à une donation à concurrence de 1'247'789 fr. en faveur de sa fille B. _____. Ce transfert était destiné au financement d'un achat immobilier. Le 9 juin 2010, D.X. _____ a effectué trois autres donations en faveur de ses enfants: la première à hauteur de 5'697'850 fr. en faveur de B. _____, la deuxième à concurrence de 6'136'960 fr. en faveur de A. _____ et la troisième pour un montant de 4'932'700 fr. en faveur de C. _____.

Le 17 octobre 2011, Robert F. H. _____, le conseil de D.X. _____ à New York, a adressé aux avocats de celle-ci à Genève un courrier relatif à la vente du tableau et à la distribution de son produit. Il ressort du courrier qu'une partie des USD 25'500'000 avait été allouée aux enfants de D.X. _____, tous résidents hors de Suisse. D'après les termes de l'accord conclu entre D.X. _____ et ses enfants, A. _____ avait reçu un montant de USD 5'307'043, C. _____ une somme de USD 4'265'643 et B. _____ un montant de USD 4'927'314. Le solde de USD 11'000'000 avait été versé directement à D.X. _____ et/ou à la société X. _____ SA pour ses besoins en liquidités.

Par courrier du 15 novembre 2011, D.X. _____ a remis à l'Administration fiscale cantonale les déclarations relatives aux donations effectuées au profit de ses trois enfants.

B.

Par bordereau du 15 décembre 2011, l'Administration fiscale cantonale a fixé le montant des droits d'enregistrement dus sur les donations reçues de D.X. _____ par ses enfants à 1'117'048 fr. 20, incluant une amende de 53'190 fr. 90 pour dépôt tardif des déclarations de donation.

Par décision sur réclamation du 1er février 2012, l'Administration fiscale cantonale a confirmé la taxation du 15 décembre 2011.

Saisi d'un recours interjeté par B. _____, A. _____ et C. _____ contre la décision précitée du 1er février 2012, le Tribunal administratif de première instance de Genève l'a rejeté par jugement du 10 juin 2013.

B. _____, A. _____ et C. _____ ont interjeté recours contre le jugement précité devant la Chambre administrative de la Cour de justice du canton de Genève (ci-après: la Cour de justice). Par arrêt du 6 janvier 2015, la Cour de justice a rejeté le recours des intéressés. Elle a considéré en substance que les recourants appartenaient à la catégorie de donataires d'un parent en ligne directe imposé selon la dépense et se trouvaient ainsi dans une situation de fait différente de celle d'une personne ayant reçu une donation d'un parent en ligne directe taxé selon le régime ordinaire.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, B. _____, A. _____ et C. _____ demandent au Tribunal fédéral, avec suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 6 janvier 2015 par la Cour de justice, de dire que les donations reçues par B. _____, A. _____ et C. _____ de leur mère, D.X. _____, sont exonérées des droits d'enregistrement, de renvoyer le dossier à l'Administration fiscale cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

L'Administration fédérale des contributions renonce à déposer des observations. La Cour de justice persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt et l'Administration fiscale cantonale conclut au rejet du recours.

Considérant en droit :

1.

Le présent recours a été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF), par les destinataires de l'acte attaqué qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut leur reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) par une autorité cantonale judiciaire supérieure de dernière instance (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), le présent recours, qui ne tombe sous aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF, est en principe recevable.

2.

La Confédération ne dispose pas de la compétence de percevoir un impôt sur les successions ou donations. Ces impôts sont donc purement cantonaux (art. 3 Cst.; arrêts 2C 242/2014 du 10 juillet 2014 consid. 2.3.1; 2C 242/2013 du 25 octobre 2013 consid. 1.2; XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4e éd. 2012, p. 459).

Selon l'art. 95 LTF, le recours au Tribunal fédéral peut être formé notamment pour violation du droit fédéral (let. a), qui comprend les droits constitutionnels des citoyens, ainsi que pour violation des droits constitutionnels cantonaux (let. c). En revanche, sauf exceptions non pertinentes en l'espèce (cf. art. 95 let. d LTF), les dispositions législatives cantonales ne peuvent pas être attaquées directement comme telles devant le Tribunal fédéral (art. 95 LTF a contrario). Il est néanmoins possible de faire valoir que leur application consacre une violation du droit fédéral, comme la protection contre l'arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. ou la garantie d'autres droits constitutionnels (cf. ATF 134 II 349 consid. 3 p. 351; 133 III 462 consid. 2.3 p. 466). Le Tribunal fédéral n'examine cependant de tels moyens que s'ils sont formulés conformément aux exigences de motivation qualifiées prévues à l'art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 136 II 304 consid. 2.5 p. 314; arrêt 2C 58/2015 du 23 octobre 2015 consid. 7). A cet égard, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation (cf. ATF 141 I 36 consid. 1.3 p.

41; 139 I 229 consid. 2.2 p. 232).

3.

3.1. En application de la loi cantonale du 9 octobre 1969 sur les droits d'enregistrement (LDE; RS/GE D 3 30), le canton de Genève perçoit un impôt sur les donations et autres avantages semblables (art. 3 let. h LDE). D'après l'art. 11 al. 1 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. 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). L'estimation des biens donnés s'établit d'après leur valeur au jour de la donation (art. 14 al. 1 LDE). Selon l'art. 15 al. 1 LDE, les meubles meublants, collections, objets d'art, tableaux et généralement tous objets et effets mobiliers sont estimés à leur valeur vénale. L'art. 27A LDE traite de l'exonération totale. D'après l'alinéa 1 de cette disposition, sont exemptes de tous droits les donations ultérieures à l'entrée en vigueur de la présente disposition faites par le donateur : a) à son conjoint; b) à ses parents en ligne directe; l'enfant adopté au sens du code civil suisse a le statut d'un enfant de l'adoptant. L'art. 27A al. 2 LDE précise que l'alinéa 1 n'est pas applicable lorsque, selon l'une ou l'autre des trois dernières décisions de taxation définitives au moment de la donation, le donateur était au bénéfice d'une imposition d'après la dépense au sens de l'article 14 de la loi sur l'imposition des personnes physiques, du 27 septembre 2009 (LIPP; RS/GE D 3 08).

3.2. En application de ces dispositions, la Cour de justice a retenu qu'au moment des donations de mai et de juin 2010, la donatrice avait son domicile à Genève et que selon la taxation pour la période fiscale 2005, prononcée le 26 octobre 2009 et qui constitue donc l'une des trois dernières décisions de taxation définitives, la donatrice était au bénéfice d'une imposition d'après la dépense. L'autorité cantonale a donc confirmé que les conditions légales d'assujettissement aux droits d'enregistrement étaient réalisées. Les recourants ne contestent pas que le droit cantonal a été correctement appliqué en l'espèce. Ils s'en prennent à la constitutionnalité, sous différents aspects, de l'art. 27A al. 2 LDE. Le grief est recevable dans la mesure où la constitutionnalité d'une disposition de droit cantonal peut être examinée à titre préjudiciel, dans le cadre d'un contrôle concret de la

norme, c'est-à-dire en rapport avec un acte d'application. Si cette norme s'avérait inconstitutionnelle, le Tribunal fédéral ne saurait toutefois, formellement, annuler celle-ci, mais il pourrait uniquement modifier la décision qui l'applique (cf. arrêts 2C 116/2011 du 29 août 2011 consid. 2.4; 2C 410/2009 du 17 décembre 2009 consid. 2; 2C 817/2008 du 27 janvier 2009 consid. 7).

4.

Les recourants invoquent une violation de l'art. 127 al. 2 Cst., sous l'angle des principes de la généralité de l'impôt, de l'égalité de traitement et de l'imposition selon la capacité économique. Ils soutiennent en premier lieu qu'un impôt cantonal sur les donations qui n'est perçu sur des donations effectuées en ligne directe que lorsqu'elles sont effectuées par des personnes imposées d'après la dépense viole le principe de la généralité de l'impôt. D'après eux, le simple fait que ces contribuables soient soumis à un régime fiscal particulier ne saurait justifier un tel impôt. Les recourants considèrent ensuite qu'il est contraire au principe de la capacité économique d'utiliser un indicateur qui a un rapport avec la situation économique du donateur, alors que le contribuable est le donataire. Ils relèvent enfin qu'aucun motif objectif ne justifie de traiter différemment les contribuables soumis à l'imposition d'après la dépense et les contribuables imposés de manière ordinaire.

4.1. Un acte viole le droit à l'égalité ancré à l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente; cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 139 I 242 consid. 5.1 p. 254; 138 I 265 consid. 4.1 p. 267; 136 I 297 consid. 6.1 p. 304; 135 I 130 consid. 6.2 p. 137).

Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. En vertu de cette disposition, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (cf. ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160). Le principe de l'universalité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique. Il interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1 p. 215; 132 I 153 consid. 3.1 p. 154 s.); il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale; cf. ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313 s.; arrêt 2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1, RDAF 2006 II 109). D'après le principe d'imposition selon la capacité économique, toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques,

compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à la disposition du contribuable (ATF 133 I 206 consid. 6 et 7 p. 215 ss; 99 Ia 638 consid. 9 p. 652 s.; KATHRIN KLETT, *Der Gleichheitssatz im Steuerrecht*, RDS III/1992 II p. 92 s.). Le Tribunal fédéral a rappelé à plusieurs reprises que l'impôt sur les successions concrétise, avec l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les donations, le principe de l'imposition selon la capacité économique en frappant le contribuable sur l'ensemble des valeurs qui lui sont transmises (arrêts 2C 300/2009 du 23 septembre 2009 consid. 5.2; 2P.168/2002 du 25 novembre 2002 in *Archives* 72 p. 504, consid. 5.2 et les références citées; cf. également: YVO HANGARTNER, *Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschafts- und Schenkungssteuern*, in *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift Cagianut, IFF Berne 1990, p. 69 ss, 71). En la présence d'impôts spéciaux, tel l'impôt cantonal sur les successions et les donations, ces principes n'ont par définition qu'une portée restreinte (cf. arrêt 2C 668/2013 du 19 juin 2014 consid. 7.1 et les références citées).

4.2. Après avoir posé le principe de l'exonération totale des donations faites par le donateur à son conjoint et à ses parents en ligne directe (art. 27A al. 1 LDE), le législateur cantonal genevois a introduit une exception (art. 27A al. 2 LDE). L'exonération ne s'étend pas au conjoint et aux parents en ligne directe du donateur lorsque, selon l'une ou l'autre des trois dernières décisions de taxation définitives au moment de la donation, celui-ci était au bénéfice d'une imposition d'après la dépense. Comme le relève l'arrêt attaqué, le législateur cantonal a repris, en cela, le mécanisme prévu pour l'exonération des successions des personnes imposées d'après la

dépense (cf. art. 6A al. 2 de la loi cantonale sur les droits de succession du 26 novembre 1960 [LDS; RS/GE D 3 25]). Le choix du législateur cantonal d'introduire une exception au principe de l'exonération totale des successions faites au conjoint ou aux parents en ligne directe s'explique par ce constat: les personnes imposées d'après la dépense bénéficient déjà de conditions favorables à Genève par rapport à leur lieu d'origine (Rapport de la Commission fiscale chargée d'étudier le projet de loi modifiant la loi sur les successions, in *Mémorial du Grand Conseil*

genevois [ci-après: MGC] du 6 décembre 1968 [PL 8642-A], p. 5491). La différence qui existe entre la situation des personnes qui ont reçu une donation d'un parent en ligne directe taxé selon la dépense et celle des personnes qui ont reçu une donation d'un parent en ligne directe imposé selon le régime ordinaire résulte donc d'un choix délibéré du législateur cantonal. Elle respecte néanmoins le principe de l'égalité de traitement, dont découle ceux de la capacité économique et de la généralité de l'imposition, pour plusieurs raisons.

4.3. Comme l'ont rappelé à juste titre les juges cantonaux, les recourants se trouvent dans une situation de fait différente de celle d'une personne qui a reçu une donation d'un parent en ligne directe taxé selon le régime ordinaire. Objectivement, ils ont été en mesure de percevoir des libéralités supérieures, l'imposition à forfait permettant en principe au contribuable qui en bénéficie d'obtenir des avantages fiscaux importants (cf. arrêt 2C 277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.2 et les références citées). La jurisprudence a certes précisé que l'imposition d'après la dépense ne constituait ni un arrangement fiscal ni un privilège, mais bien une procédure légale de taxation (arrêt 2A.227/2006 du 10 octobre 2006, in RDAF 2006 II 419). Ce régime spécial est toutefois accordé sur demande du contribuable, lorsque les conditions en sont remplies. L'imposition d'après la dépense procède ainsi d'un choix du contribuable. Le législateur cantonal remet donc à ce dernier la responsabilité d'évaluer les avantages et les inconvénients qui pourraient résulter de chaque régime. Cette appréciation, qui dépend des circonstances propres à chaque cas d'espèce, varie notamment en fonction du lieu de situation des biens du contribuable. Le droit

cantonal fixe en effet une limite inférieure d'imposition en matière d'impôt sur la dépense: l'impôt ne doit pas être inférieur aux impôts calculés d'après le barème ordinaire sur les éléments bruts tels qu'ils ont été exhaustivement fixés par l'art. 14 al. 3 de la loi cantonale sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP; RS/GE D 3 08), dont notamment la fortune immobilière et les objets mobiliers situés en Suisse. Il s'ensuit que l'imposition à forfait présente un avantage sur l'imposition ordinaire uniquement lorsque le contribuable touche des revenus à l'étranger ou que la majorité de ses biens, et des revenus qui en proviennent, se situent à l'étranger. Suivant l'importance de ces éléments, le bénéfice que le contribuable retire de l'imposition à forfait peut être considérable. En pareille situation, l'avantage fiscal de l'imposition d'après la dépense dont bénéficie le contribuable se répercute sur les parents en ligne directe, dans la mesure où les libéralités dont ils bénéficient proviennent d'un patrimoine plus consistant. Du reste, si la situation patrimoniale du contribuable vient à changer, ce dernier a toujours la possibilité de renoncer à l'imposition d'après la dépense, lors de chaque période

fiscale (cf. arrêt 2A.227/2006 précité, consid. 3.2 et les références citées). Quoi qu'en disent les recourants, les héritiers bénéficient ainsi du choix fiscal opéré en amont par leurs parents en ligne directe. Ils ne se trouvent donc pas dans la même situation économique que les héritiers d'un parent en ligne directe imposé selon le régime ordinaire. Tel est le système prévu par le législateur cantonal en matière d'impôt sur les successions. Celui-ci a repris ce même mécanisme en matière de donations entre vifs, de sorte que les considérations exposées en matière d'impôt sur les successions s'appliquent aussi aux donations. Cela vaut à plus forte raison que le contribuable donateur, qui maîtrise la date de la donation, reste libre de changer de régime d'imposition et d'attendre que s'écoulent trois périodes fiscales avant de procéder au transfert de patrimoine à ses parents en ligne directe. De cette manière, ce dernier évite les inconvénients découlant de l'application de l'art. 27A al. 2 LDE.

La présente affaire se distingue de l'arrêt publié aux ATF 126 I 76, cité par les recourants. Dans ce cas, le droit fiscal argovien prévoyait un impôt foncier pour les immeubles des personnes morales exonérées des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes en application de l'art. 80 al. 2 LPP. Le Tribunal fédéral avait considéré que le simple fait qu'une catégorie particulière de personnes morales soit exemptée de l'impôt sur le revenu et la fortune ne constituait pas un motif objectif pour soumettre ces seules personnes à un impôt foncier. Contrairement à la présente espèce, l'avantage fiscal dont bénéficiaient ces personnes morales ne résultait pas d'un choix du contribuable mais de l'application du droit fédéral. Par ailleurs, une loi fédérale, en

l'occurrence la LPP, prévoyait l'exemption fiscale de certaines personnes morales, de sorte qu'un impôt foncier frappant inégalement les seuls immeubles des personnes exemptés par le droit fédéral contrevenait à l'esprit du législateur fédéral. Dans le cas particulier, aucune loi fédérale ne prévoit l'exemption de l'imposition des donataires. L'impôt sur les donations est purement cantonal (cf. supra consid. 2). Le législateur fédéral a donc cherché à préserver

les spécificités cantonales en la matière. Or, le législateur cantonal a fait un choix, au demeurant fondé, de limiter l'exemption de certaines catégories de donation lorsque le donateur est imposé d'après la dépense. Contrairement à la situation qui prévaut dans l'arrêt précité, ce choix ne contrevient à l'esprit d'aucune loi fédérale en matière de donation.

Il existe par conséquent des motifs objectifs suffisants pour traiter de manière différente la situation des personnes qui ont reçu une donation d'un parent en ligne directe taxé selon la dépense et celle des personnes qui ont reçu une donation d'un parent en ligne directe imposé selon le régime ordinaire.

4.4. Au vu de ce qui précède, les griefs tirés de l'égalité de traitement, de la généralité de l'imposition et de la capacité contributive sont mal fondés. Par conséquent, l'arrêt attaqué ne viole pas le droit constitutionnel en refusant d'exempter des droits d'enregistrement les donations effectuées en faveur des recourants en mai et en juin 2010.

5.

Invoquant l'art. 49 al. 1 Cst., les recourants font encore grief à l'autorité intimée d'avoir violé la force dérogoire du droit fédéral.

5.1. Le principe de la primauté du droit fédéral, consacré par l'art. 49 al. 1 Cst., fait obstacle à l'adoption ou à l'application de règles cantonales qui éludent des prescriptions de droit fédéral ou qui en contredisent le sens ou l'esprit, notamment par leur but ou par les moyens qu'elles mettent en oeuvre, ou qui empiètent sur des matières que le législateur fédéral a réglementées de façon exhaustive.

5.2. Tel qu'il est formulé, à supposer qu'il soit suffisamment motivé, le grief revient à se plaindre d'une violation de l'art. 127 al. 2 Cst. Or ce grief a déjà été examiné et rejeté ci-avant (cf. supra consid. 4), de sorte qu'il n'y a pas lieu d'y revenir.

6.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, les recourants doivent supporter un émolument judiciaire solidairement entre eux (art. 65 et 66 LTF). Ils n'ont pas droit à des dépens (art. 68 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 13'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux mandataires des recourants, à l'Administration fiscale cantonale, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 5 avril 2016

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Juge président : Zünd

La Greffière : McGregor