du 5 octobre 1999

dans la cause

Madame S. A. P. P.

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

A/436/1993-FIN

EN FAIT

1. Selon ses déclarations au service du contrôle de l'administration fiscale cantonale (ci-après: l'AFC) en octobre 1991, Monsieur J.-P. a donné en date du 1er janvier 1991 à sa soeur, Madame S. P., née le 7 septembre 1970, 19 actions de la S.I. M. P. (ci-après: M.) et les créances chirographaires y relatives.

2. Ces 19 actions donnaient droit à un appartement de 2 pièces de 79 m2, situé dans un immeuble géré par la régie Besson & Dumont, au 2e étage de l'avenue ..., comprenant une pièce de séjour, une cuisine, une salle de bains et un balcon. Une cave était également attribuée à l'appartement, qui était occupé par un locataire.

3. Le 8 novembre 1991, l'AFC a fixé la valeur vénale des 19 actions y compris les créances chirographaires à CHF 330'000.-

4. Le 28 février 1992, Mme P. a reçu un bordereau de taxation d'un montant de CHF 69'615.-: la donation était soumise à l'obligation de l'enregistrement et la donataire devait s'acquitter des droits de donation.

5. Par lettre du 27 mars 1992, M. T., mandataire de Mme P., a formé une réclamation auprès de l'AFC. D'une part, la taxation était trop élevée pour un appartement de deux pièces, et d'autre part, ce dernier était grevé d'une hypothèque de CHF 129'000.-.

6. Par décision du 22 juin 1992, l'AFC a rejeté la réclamation de Mme P.. La valeur vénale totale fixée était tout à fait justifiée. De plus, bien qu'elle en ait été requise, Mme P. n'avait produit, dans les délais impartis par l'AFC, aucune pièce attestant de l'état de la dette hypothécaire au jour de la donation .

7. Par acte déposé le 17 juillet 1992, Mme P., par l'entremise de M. M., conseiller immobilier, a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après: la commission). Le transfert d'actions litigieux n'était pas une donation, mais une cession-vente, avec reprise des dettes du cédant par le cessionnaire. Mme P. avait accepté d'acquérir les actions et de reprendre les dettes y afférentes envers M. à la seule condition que cette

cession se fasse à l'exclusion de tout autre frais pour elle. Une cession-vente par simple tradition entre personnes de la même famille ne nécessitait pas l'établissement d'une convention. En outre, dans le cadre de la cession, M. P. ne pouvait envisager un quelconque bénéfice, car l'appartement était loué, ce qui ne lui permettait pas d'envisager la vente à un tiers.

8. Le 10 novembre 1992, l'AFC a conclu au rejet du recours de Mme P..

Le fisc était lié par la forme choisie par les parties, hormis les cas où les contribuables avaient cherché à éluder l'impôt en créant l'apparence de rapports de droit privé ne correspondant pas à la réalité économique. La situation financière modeste de Mme P. était également un indice en faveur d'une donation dont l'existence n'avait pas été constestée au stade de la réclamation. Enfin, M. P. n'avait jamais remis à l'AFC de déclaration pour l'impôt spécial sur les gains immobiliers, sachant pertinemment que les donations étaient exonérées de cet impôt.

La valeur vénale de l'appartement était estimée à CHF 330'000.-, une valeur peu élevée pour un immeuble de bon standing. La recourante n'avait pas établi l'existence d'une dette hypothécaire au moment de la donation. Le montant de CHF 330'000.- comprenait deux créances chirographaires, de sorte qu'il se décomposait de la manière suivante:

Valeur des actions	CHF 241'104,70
Créance chirographaire n°1	CHF 16'259,05
Créance chirographaire n°2	CHF 72'636,25
TOTAL	CHF 330'000.-

9. Par décision du 25 mars 1993, la commission a rejeté le recours de Mme P.. Cette décision a été signifiée à l'intéressée le 27 avril 1993.

Si le transfert d'actions constituait une cession-vente, la contribuable aurait dû déposer une déclaration dans les 30 jours à compter de la date de l'opération, ce qu'elle n'avait pas fait, malgré les conseils avisés de son mandataire.

Il était surprenant dans le cas d'une cession-vente que M. P. et la recourante, assistés de

mandataires, n'aient pas jugé utile de rédiger un contrat écrit, ne serait-ce que pour fixer le prix de la transaction puisque la cession-vente, à la différence d'une donation, impliquait l'existence d'une contre-prestation.

En outre, tant le revenu que la fortune de la recourante étaient pour le moins modestes, ce qui confirmait la thèse de la donation.

10. Par courrier du 21 mai 1993, rédigé à Kiel, adressé à la commission et transmis par cette dernière au Tribunal administratif à titre de recours, Mme P. a contesté la décision de la commission.

M. T. n'avait pas contesté le terme "donation", car il estimait que seul était important le montant de la somme réclamée.

Après la réclamation, Mme P. était partie à l'étranger dans le cadre de ses études sans avoir de nouvelles.

Par la suite, M. M., nouveau mandataire, avait contesté le terme "donation". Ni la recourante, ni M. M. n'avaient reçu les demandes de pièces justificatives relatives à l'hypothèque.

Quant au fait qu'elle aurait dû déposer une déclaration dans les 30 jours à compter de la date de la cession, la recourante n'en avait été informée ni par M. M., ni par la régie Besson & Dumont.

Mme P. et son frère avaient convenu d'un arrangement administratif pratique. Quant au financement de la contre-prestation, il était aisément effectué au moyen de l'hypothèque grevant l'appartement, reprise par Mme P. et payée par le locataire.

11. a. Par acte posté le 27 mai 1993, Mme P., par l'intermédiaire de son avocat, a recouru auprès du tribunal de céans contre la décision de la commission du 25 mars 1993.

Elle concluait à l'annulation de la décision attaquée, demandait que soit ordonnée une expertise de la valeur de l'appartement ainsi que la comparution personnelle des parties.

Le transfert de la propriété des actions avait eu lieu, selon la volonté des parties, au moment de la reprise de la dette en avril 1990. A cette époque, Mme P. était encore mineure, de sorte que l'acquisition, non gratuite puisque grevée d'une dette hypothécaire, était nulle.

Subsidiairement, la réelle intention de son frère était de lui confier la gestion de l'appartement et non pas de faire entrer ce bien et la dette qui s'y rattachait dans son patrimoine. Il s'agissait donc d'un acte simulé, qui ne devait pas donner lieu à un prélèvement fiscal. La recourante était devenue propriétaire de l'appartement et débitrice de la banque à titre fiduciaire.

Plus subsidiairement encore, la cession devait être traitée comme une vente à hauteur du montant de la dette hypothécaire au jour du transfert, soit CHF 131'000.-, représentant sa valeur en décembre 1990, date la plus proche de l'endossement du titre. Seule la différence de valeur entre les prestations des contractants pouvait donner lieu à la perception d'un impôt sur les donations.

Enfin, l'estimation de la valeur de l'appartement faite par l'AFC était excessive. En effet, l'appartement avait été acheté au prix de CHF 200'000.- en 1983. Or, le marché immobilier ayant été frappé d'une grave crise par la suite, il était douteux que sa valeur ait pu augmenter à CHF 330'000.-.

b. La commission a persisté dans sa décision.

c. L'AFC a répondu au recours le 31 août 1993, en concluant à son rejet sous réserve de la prise en compte du montant de la dette hypothécaire grevant l'appartement.
Il était faux d'affirmer que la convention passée entre la recourante et son frère n'était pas valide. En effet, le transfert des 19 actions nécessitait la remise du titre à l'acquéreur, ainsi qu'une déclaration écrite portant transfert du droit au cessionnaire. Or, ces deux éléments n'avaient été réalisés qu'en janvier 1991, date à laquelle la recourante était majeure.

D'ailleurs, même si le transfert avait été effectué au mois d'avril 1990, il serait également valable, dès lors que la famille de Mme P. était au

courant de cette cession de titres et qu'elle était intervenue aussi bien avant qu'après le transfert des actions. De plus, la jurisprudence et la doctrine s'accordaient à reconnaître que les actes accomplis par un mineur devenaient valables s'il acquérait l'exercice des droits civils peu après car il ratifiait alors lui-même l'acte.

Au vu des comportements respectifs de Mme P. et de son frère, il était difficile d'admettre que leur réelle intention était uniquement de confier la gestion de cet appartement à la recourante sans pour autant faire entrer ce bien et la dette qui s'y attachait dans son patrimoine. En effet, lors du contrôle fiscal ouvert à l'encontre de M. P., le transfert des actions avait été qualifié de donation. De plus, il était peu vraisemblable que M. P. ait voulu confier la gestion de l'appartement à la recourante pour des raisons d'ordre pratique et administratif alors qu'elle étudiait à l'étranger. Enfin, celle-ci avait déclaré les revenus et la fortune provenant de cet appartement dans sa déclaration fiscale 1992 et n'avait pas contesté la taxation y relative. Elle avait donc bien eu l'intention de faire entrer cet appartement dans son patrimoine. Ainsi la convention litigieuse n'était pas un acte simulé, et ce n'était pas à titre fiduciaire que la recourante était devenue propriétaire de l'appartement de son frère et débitrice à l'égard de la banque.

Quant à la théorie selon laquelle la cession devait être considérée comme une vente assortie d'une donation mixte, elle revenait en réalité à admettre le droit de l'AFC de prélever non seulement des droits de donation mais également des droits d'enregistrement sur le montant qui était considéré par le mandataire comme une vente. L'AFC s'en tenait toutefois à son raisonnement initial, à l'avantage de la recourante. Elle acceptait même de recalculer les droits de la donation en prenant en considération la dette hypothécaire à concurrence d'un montant de CHF 131'000.-. Le montant retenu était donc celui de la dette au 1er janvier 1991, date de l'endossement et donc du transfert des titres.

La valeur des actions et des créances chirographaires avait été fixée à CHF 330'000.-, sur la base de la valeur vénale du bien immobilier estimée en fonction d'un certain nombre de critères, tels que le prix d'acquisition du bien, la surface du logement, son lieu de situation, l'étage auquel il se trouvait et la

prise en considération du marché immobilier au moment de la donation. Cette estimation n'avait pas été contestée par la contribuable dans son recours à la commission. De plus, si elle la considérait maintenant comme excessive, elle n'avançait pour sa part aucune estimation.

La contribuable était ainsi tenue au paiement d'un montant de CHF 38'745.-.

12. Mme P. a répliqué le 30 septembre 1993, persistant dans les termes et conclusions de son recours du 27 mai 1993.

Elle produisait un certain nombre de pièces utiles à l'instruction de la cause, afin de démontrer que la reprise de dette était intervenue le 4 décembre 1989, que le prix d'achat de l'appartement était de CHF 200'000.-, que le bien était grevé d'une dette hypothécaire et que celle-ci était entretenue au moyen des loyers encaissés.

13. L'AFC a dupliqué le 30 novembre 1993, campant pour l'essentiel sur ses positions.

La date du 4 décembre 1989 ne constituait pas le moment de la reprise de la dette, celle-ci n'intervenant qu'une fois les signatures de la recourante et d'un représentant de M. apposées sur les documents bancaires. De plus, la date de la reprise de dette ne coïncidait pas avec celle du transfert des actions, intervenue le 1er janvier 1991, date à laquelle la déclaration de cession avait été inscrite sur le certificat d'actions. Même si cette date devait être fixée avant janvier 1991, Mme P. avait forcément ratifié le transfert puisque, désormais majeure, elle était toujours propriétaire des actions.

Il était pour le moins contradictoire de la part de la recourante d'admettre la cession des actions en ce qui concernait les impôts sur le revenu et la fortune et de la nier lorsqu'il était question de la perception des droits d'enregistrement.

Quant à la demande d'expertise, le département jugeait préférable que des négociations soient engagées avec la contribuable, soit sur le plan administratif soit à l'occasion d'une comparution personnelle.

14. Par courrier du 7 décembre 1993, la recourante a accepté de procéder à une évaluation de l'appartement d'entente avec l'AFC.

15. C'est ainsi que le 2 février 1994, M. D., représentant l'AFC, a visité l'appartement en compagnie de la recourante et du stagiaire du conseil de la recourante. Compte tenu de la situation de cet appartement dans un immeuble résidentiel, de sa configuration, de son état d'entretien, des prix des dernières transactions enregistrées dans l'immeuble et de l'augmentation du coût de la vie, M. D. a fixé la valeur vénale de cet appartement au moment de la transaction à CHF 270'000.–, soit 3'250.–/m2.

16. Par lettre du 14 novembre 1994, le mandataire de Mme P. a déclaré que cette dernière acceptait l'estimation de la valeur vénale de l'appartement fixée par l'AFC à CHF 270'000.–, maintenant au surplus son recours, particulièrement en ce qui concernait les mesures d'instruction sollicitées.

Il demandait une comparution personnelle des parties et des enquêtes pour entendre le frère de la recourante, son précédent mandataire ainsi que la personne qui s'était occupée de la transaction auprès de la régie Besson & Dumont.

17. Le 8 décembre 1994 a eu lieu une audience de comparution personnelle des parties, au cours de laquelle celles-ci ont convenu de suspendre la procédure en vue de trouver un arrangement.

18. Par lettre du 14 décembre 1994, l'AFC a adressé à Mme P. le détail des montants encore dus par elle, compte tenu de la nouvelle estimation de son bien immobilier. La valeur des actions ayant été estimée à CHF 270'000.– et les dettes hypothécaires à CHF 139'000.–, le total des droits de donation s'élevait à CHF 29'023,85.

19. La procédure a été suspendue à deux reprises par décisions des 20 décembre 1994 et 6 février 1996.

20. Par décision du 31 janvier 1997, la procédure a été reprise à la requête de l'intimée.

21. Par courrier du 28 février 1997, la recourante a persisté dans les termes et conclusions de son recours, en particulier dans sa requête d'expertise.

22. Le 18 mars 1997, l'AFC a fait part de sa surprise relativement à la demande d'expertise de la recourante

étant donné l'accord intervenu sur ce point en novembre 1994 entre les parties, la valeur vénale de l'appartement ayant été estimée à CHF 270'000.-.

23. Une comparution personnelle des parties a eu lieu le 5 juin 1997.

L'AFC n'avait jamais reçu de réponse lui permettant de savoir si le montant des droits de donation arrêtés à CHF 29'023,85 était accepté ou non.

La recourante sollicitait une expertise pour la détermination du prix, bien que le transfert ne constituât pas une donation. Elle désirait revenir à la situation de 1989, soit retransférer la propriété des actions à son frère sans être taxée sur ces deux transactions.

Selon l'AFC, l'expertise était inutile puisqu'un accord avait été trouvé entre les parties.

Mme P. n'avait pas le souvenir que ce chiffre de CHF 270'000.- ait été arrêté lors du transport sur place du 2 février 1994. Elle n'avait jamais dit à son mandataire qu'elle acceptait cette estimation. Son frère ne lui avait pas fait une donation. Il avait des problèmes de famille et ne voulait plus entendre parler de cet appartement. Mme P. ne devait rien verser à son frère, mais reprendre le crédit, ce qui ne lui causait pas de souci puisque le loyer "autopayait" l'hypothèque. Le terme de transfert n'avait pas attiré son attention quant aux conséquences éventuelles, notamment fiscales. Elle n'avait pas sollicité le consentement de ses parents pour la reprise de l'emprunt, qui s'était faite par un échange de correspondance, ni pour le transfert des actions pour lequel elle s'était rendue à la régie.

L'AFC a souligné que M. P. avait lui-même déclaré, lors du contrôle fiscal dont il avait été l'objet en octobre 1991, avoir donné les actions à sa soeur de sorte qu'elles avaient été sorties de son patrimoine.

Selon la recourante, son frère, sensible et nerveux, ne voulait plus s'occuper de M. afin d'éviter d'être à nouveau convoqué par l'AFC.

Mme P. a sollicité l'audition de son frère, de ses mandataires successifs et d'un responsable de la régie Besson & Dumont. Quant à l'AFC, elle a demandé l'audition

de Mme A. M., qui avait effectué le contrôle fiscal de M. P.. Le Tribunal a décidé d'entendre le conseil de la recourante.

24. Une nouvelle audience de comparution personnelle des parties et d'enquêtes s'est tenue le 26 juin 1997.

M. P., entendu à titre de renseignements, a déclaré qu'il avait été l'objet d'un supplément d'impôts en raison d'une erreur de son comptable relativement aux actions correspondant à l'appartement. Il ne voulait plus s'occuper des questions administratives et des papiers nécessaires pour ce bien. Il avait demandé à sa soeur de le reprendre, ce qu'elle avait accepté. Il ne savait même pas que des actions existaient. Sa soeur et lui avaient signé les documents nécessaires au transfert du certificat d'actions dans les bureaux de la régie, sans que quiconque n'évoque d'éventuelles conséquences fiscales. M. P. ne connaissait rien aux manières d'acquérir et de transférer des biens immobiliers. Son comptable n'avait plus déclaré cet appartement dès le moment où il avait quitté le canton de Vaud pour s'installer à Genève, en mars 1990. Il avait été convoqué par l'AFC en septembre 1990 et avait expliqué que l'appartement n'était plus déclaré, car il avait été transféré gratuitement à sa soeur. Il n'avait cependant pas eu l'impression ni la volonté de faire une donation à sa soeur. Il estimait avoir été dupé par la régie, qui ne l'avait pas informé des conséquences fiscales du transfert. Il avait acheté les actions correspondant à l'appartement pour le prix de CHF 200'000.-, financé par CHF 50'000.- reçus de ses parents et garantis par le nantissement des actions, et par un emprunt contracté à la Banque cantonale de Genève.

Mme P. avait convenu avec son frère de payer les droits réclamés, pour autant qu'un accord intervienne concernant la valeur de l'appartement.

L'AFC a rappelé qu'un montant de CHF 270'000.- avait été convenu et que les éléments pris en considération pour cette estimation avaient déjà été mentionnés.

Le conseil de Mme P. a confirmé que s'il avait indiqué dans un courrier l'accord de Mme P. quant à ce prix, c'est que tel était le cas. Une expertise était néanmoins sollicitée par cette dernière. La régie Besson & Dumont était en possession de la liste des transactions

effectuées dans ces immeubles en 1991 et pouvait ainsi être contactée aux fins de ladite expertise.

La recourante a précisé enfin qu'elle était double nationale, suisse et italienne, et qu'elle avait été naturalisée en 1992.

25. Par courrier du 17 novembre 1997, la recourante a transmis au Tribunal administratif l'évaluation effectuée le 15 octobre 1997 par la Compagnie de gérance immobilière (ci-après: CGI), qui avait succédé à la régie Besson & Dumont, concernant son appartement. Selon cette évaluation, la valeur de celui-ci s'élevait en 1991 à CHF 146'625.-.

26. Par lettre du 22 janvier 1998, l'AFC a rejeté l'estimation de la CGI, car elle différait trop largement de la valeur de CHF 270'000.- acceptée par la recourante en 1994. En outre, le montant de CHF 146'625.- ne correspondait absolument pas à la réalité économique au moment de la donation. L'AFC suggérait de requérir de l'administrateur de M. les valeurs de toutes les transactions qui avaient été enregistrées dans cette société entre 1989 et 1993, afin de fixer un prix plus réaliste.

27. Faisant suite à une requête du juge délégué du 30 janvier 1998, la recourante a transmis au Tribunal administratif, par courrier du 6 février 1998, copie d'un extrait du Registre du Commerce concernant M., lequel faisait apparaître que ses administrateurs étaient MM. S. et B..

28. Le 2 mars 1998, requis par le Tribunal administratif de lui indiquer les valeurs de toutes les transactions enregistrées dans M. entre 1989 et 1993, M. S. a répondu qu'il avait prié la régie B. & Dumont d'effectuer les recherches, car il ne disposait pas des éléments d'information nécessaires. Il estimait cependant la valeur de l'appartement de Mme P. à CHF 162'300.- en 1997.

29. Par lettre du 30 novembre 1998, la recourante a informé le juge délégué qu'elle résiliait le mandat de son avocat et désirait désormais se défendre elle-même. Le 7 décembre 1998 en effet, le conseil constitué jusqu'alors a informé le Tribunal de céans qu'il cessait d'occuper.

30. Une ultime audience de comparution personnelle des parties a eu lieu le 19 mars 1999.

La recourante s'est plainte d'avoir été très mal conseillée dès le début de l'affaire. Elle était jeune et sa mère s'était occupée de cette affaire. M. M. avait conseillé la solution de la cession-vente, en disant qu'il suffisait de signer le certificat d'actions, ce qu'elle avait fait pour libérer son frère de toutes les formalités. Or, ce transfert avait été considéré comme une donation, ce qu'elle continuait à contester. Elle n'avait jamais accepté l'estimation faite par l'AFC de CHF 270'000.- ainsi que son avocat l'avait écrit, et elle avait d'ailleurs révoqué son mandat.

L'AFC a persisté dans ses conclusions tendant au paiement de CHF 29'023,85 (incluant les intérêts jusqu'au 31 décembre 1994) plus intérêts dès le 1er janvier 1995.

31. Par courrier du 1er avril 1999, l'AFC a évoqué une lettre adressée à la recourante par la CGI le 23 février 1998, où cette dernière revenait sur son estimation du 15 octobre 1997 (CHF 146'625), considérant que la valeur de l'appartement s'élevait en réalité entre CHF 180'000.- et CHF 200'000.- en 1991, compte tenu de la valeur de réalisation de M. en 1997, fixée à environ CHF 2'200.-/m2.

Or, ce montant ne correspondait pas à la valeur vénale. L'estimation de CHF 270'000.-, établie sur la base de critères objectifs était fondée. Elle se vérifiait d'ailleurs si l'on capitalisait le loyer au taux admis par le Conseil d'Etat de 8,5% en vigueur du 31 juillet au 15 octobre 1993.

32. Répondant à la requête du 3 mai 1999 de la recourante, qui signait désormais ses courriers du nom de Paola P., l'AFC lui a transmis le 11 mai 1999 le calcul détaillé, intérêts compris, de l'impôt qui lui était réclamé, soit un total de CHF 34'041,50 au 12 mai 1999, basé sur la valeur estimée des actions de CHF 270'000.- et des dettes hypothécaires acceptées de CHF 131'000.-.

33. Le 20 mai 1999, la recourante a encore requis de l'AFC le calcul détaillé de l'estimation de la valeur des actions de l'appartement en question. L'AFC lui a transmis, par lettre du 7 juin 1999, copie de sa lettre du 17 février 1994 ainsi que celle du procès-verbal de comparution personnelle du 5 juin 1997, ces documents

indiquant très clairement la manière dont l'appartement avait été estimé.

34. Par lettre du 30 juin 1999, le juge délégué a informé la recourante que tout nouveau courrier de sa part serait directement renvoyé, toutes les explications utiles lui ayant été données.

La cause était gardée à juger en l'état.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 8 ch. 18 de la loi sur le Tribunal administratif et le Tribunal des conflits du 29 mai 1970 – LTA – E 5 05; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10).

2. Il s'agit tout d'abord d'examiner si la recourante jouissait de la capacité civile active au moment du transfert litigieux.

a. Pour transférer la propriété d'un papier-valeur ou le grever de quelque autre droit réel, il faut dans tous les cas le transfert de possession du titre (art. 967 al. 1 du Code des obligations du 30 mars 1911 – CO – RS 220). Le transfert des titres à ordre nécessite en outre un endossement (art. 967 al. 2 CO).

Ainsi, le transfert du certificat a été formellement exécuté par son endossement, survenu le 1er janvier 1991.

b. La notion de majorité ou de minorité est déterminée par le lieu de domicile des personnes concernées et non par leur nationalité (art. 35 de la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 – LDIP – RS 291). Dès lors, en droit fiscal genevois, la majorité est atteinte à l'âge requis par le Code civil du 10 décembre 1907 (CC – RS 210) à l'époque des faits de la cause, quelle que soit la nationalité des personnes concernées (ATA C. du 31 août 1999).

Selon l'article 14 CC en vigueur jusqu'au 1er janvier 1996, la majorité était fixée à 20 ans. Née le 7 septembre 1970, Mme P. était ainsi majeure au moment de

l'endossement qui est par conséquent parfaitement valable.

3. Doit ensuite être qualifiée la convention par laquelle les actions de M. ont été transférées à la recourante.

4. Selon la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30), sous le titre IV concernant les donations entre vifs, 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 une donation, soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement (art. 11 al. 1 LDE).

Est également réputée donation tout abandon de biens, de droits ou d'autres avantages semblables, ainsi que toute remise de dette, concédés à titre gratuit (art. 11 al. 2 LDE).

5. En l'espèce, l'AFC a taxé la recourante au motif que le transfert d'actions dont elle avait bénéficié constituait une donation soumise à l'obligation d'enregistrement. M. P. a lui-même qualifié ce transfert de donation. La réclamation formulée par la recourante le 27 mars 1992 ne remettait d'ailleurs nullement en cause cette qualification, mais se bornait à contester le montant de la taxation.

6. a. Selon l'article 80 alinéa 2 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), les actions ou parts de sociétés immobilières sont assimilées à des immeubles. Or, le bénéfice net provenant de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton est soumis à l'impôt sur les bénéfices et gains immobiliers (art. 80 al. 1 LCP).

b. L'article 86 LCP prescrit ainsi que toute aliénation ou prestation doit être déclarée au département par l'aliénateur ou le bénéficiaire du gain, dans un délai de 30 jours à compter de la date de l'opération.

7. Dès lors, si le transfert d'actions constituait une cession-vente, comme la recourante l'affirme ensuite à l'occasion de son recours, elle ou son frère aurait dû déposer une telle déclaration, ce que ni l'une ni l'autre

n'ont fait.

8. En outre, l'article 18 alinéa 1 LDE prescrit 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. En d'autres termes, au sens de la LDE, une dette grevant un bien donné induit une diminution correspondante de la valeur de la donation.

9. L'argument de la recourante selon lequel le transfert d'actions était une cession-vente dont la contre-prestation était financée au moyen de l'hypothèque grevant l'appartement et "autopayée" par le locataire est ainsi irrelevant, ce d'autant plus qu'il semble avoir été élaboré a posteriori par la recourante afin d'éluder un impôt qu'elle n'avait pas prévu.

Quant à l'existence d'une contre-prestation d'un autre genre, elle semble pour le moins douteuse au vu de la situation financière de Mme P. à l'époque du transfert.

10. Enfin, Mme P. a déclaré les revenus et la fortune provenant de l'appartement dans sa déclaration fiscale de 1992, démontrant ainsi que la convention passée avec son frère n'était pas un acte simulé et que c'était à titre personnel qu'elle était devenue propriétaire de l'appartement et débitrice à l'égard de la banque. De même, il n'est pas vraisemblable que M. P. ait voulu confier la gestion de l'appartement à la recourante pour des raisons d'ordre pratique et administratif alors que celle-ci étudiait à l'étranger à l'époque du transfert.

11. Au vu de ce qui précède, le transfert d'actions sera considéré comme une donation.

12. Reste enfin à examiner la question de la valeur vénale de l'appartement.

a. Selon l'article 14 alinéa 1 LDE, l'estimation des biens donnés s'établit d'après leur valeur au jour de la donation.

b. L'article 14 alinéa 2 LDE prescrit que cette estimation, sous réserve de l'expertise prévue par la présente loi, est établie:

a. par la déclaration des parties;

b. par toutes pièces justificatives.

c. Les actions, obligations, parts sociales et autres titres sont estimés au cours ou à leur valeur au jour de la donation. En ce qui concerne les actions de sociétés anonymes immobilières, leur estimation est effectuée en prenant comme base la valeur vénale des biens immobiliers et autres actifs de ces sociétés, sous déduction du passif dont il est justifié (art. 15 al. 4 LDE).

13. Les parties avaient convenu, suite à un transport sur place le 7 décembre 1993, d'arrêter la valeur vénale de l'appartement à CHF 270'000.–, ce que le conseil de la recourante a confirmé par écrit avant que celle-ci ne le conteste.

14. a Selon l'article 32 alinéa 1 du CO, les droits et obligations dérivant d'un contrat fait au nom d'une autre personne par un représentant autorisé passent au représenté.

b. S'agissant de l'activité de l'avocat en particulier, elle relève du mandat. En tant que mandataire, l'avocat ne répond pas d'un résultat, mais de la bonne et fidèle exécution du contrat (art. 398 al. 2 CO). La violation, par l'avocat, de son devoir de diligence constitue, du point de vue juridique, une inexécution ou une mauvaise exécution de son obligation de mandataire (ATF B. SA du 7 juin 1991, publié in SJ 1992 p. 300, consid. 2a, pp. 302-303).

15. Ainsi la recourante, valablement représentée par son avocat, avait accepté l'estimation par lettre du 14 novembre 1994, conformément à l'accord trouvé lors du transport sur place. Elle était donc liée par cet accord, confirmé par l'avocat en question lors de son audition par le Tribunal le 26 juin 1997. Quand bien même il aurait été donné sans le consentement de la recourante, cette dernière n'en était pas moins tenue de le respecter.

16. Il est en outre difficile d'admettre les allégations de la recourante, tant il est vrai que celle-ci fait preuve de mauvaise foi en modifiant son argumentation au fil des écritures. Elle use également de procédés dilatoires en demandant à l'AFC des explications qui lui avaient déjà été données au cours de la présente procédure.

17. Enfin, l'estimation de l'AFC susmentionnée est fondée sur des critères objectifs, tels que la situation de l'appartement, sa configuration, son état d'entretien, le prix des transactions enregistrées dans l'immeuble et l'augmentation du coût de la vie.

En revanche, les évaluations faites par la CGI et proposées par la recourante ne peuvent être prises en considération, dès lors qu'elles sont soit, dans le cas de celle du 15 octobre 1997, exagérément basses au regard du prix auquel avait été acheté l'appartement et de l'évolution du marché immobilier, soit, dans le cas de celle du 23 février 1998, basées sur la valeur de liquidation de M., qui ne peut servir de référence dès lors qu'il s'agit d'une valeur négociée qui diverge généralement largement de la valeur vénale.

Aucune autre indication n'a été fournie par M. B. malgré les demandes réitérées du juge délégué tendant à la production des valeurs de toutes les transactions enregistrées dans M. entre 1989 et 1993 afin de permettre la fixation d'un prix au m2 correspondant à la réalité économique au moment de l'opération en cause.

C'est dès lors sur la base de ce montant de CHF 270'000.–, imputé du montant de CHF 131'000.– représentant la dette hypothécaire grevant l'appartement, que doivent être calculés les droits d'enregistrement.

18. Le recours sera donc rejeté et la décision de la commission confirmée.

Un émolument de CHF 2'000.– sera mis à la charge de la recourante.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 mai 1993 par Madame S. A. P. P. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 mars 1993;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 2'000.-;

communique le présent arrêt à Madame S. A. P. P., à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Schucani, président, M. Thélin, Mmes Bonnefemme-Hurni et Bovy, M. Paychère, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste : le président :

V. Montani D. Schucani

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :

Mme N. Mega