

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/764/2008-FIN

ATA/465/2009

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 22 septembre 2009**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**Monsieur H\_\_\_\_\_**

représenté par SFER société fiduciaire d'expertise et de révision S.A.

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE**

---

## EN FAIT

1. En date du 31 mars 2004, Madame H\_\_\_\_\_, a transféré un montant de CHF 686'000.- sur le compte bancaire de Monsieur D\_\_\_\_\_. Ce versement avait pour but de financer l'acquisition par son fils, Monsieur H\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable) d'une prise de participation dans la régie X\_\_\_\_\_.
2. Le 25 octobre 2005, Mme H\_\_\_\_\_ a rempli et transmis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) une déclaration de donation mobilière en faveur de son fils d'une somme de CHF 686'000.-, en date du 23 décembre 2004.
3. A la demande de l'AFC, Mme H\_\_\_\_\_ a produit l'avis du transfert bancaire du 31 mars 2004 susmentionné comme justificatif de ladite donation.
4. Le 24 janvier 2006, l'administration a notifié au contribuable un bordereau de droits d'enregistrement (ci-après : le bordereau) de CHF 35'673,40, calculés sur la base d'une donation de CHF 686'000.-.
5. Le 6 février 2006, M. H\_\_\_\_\_ a réclamé contre ce bordereau.

Pour pouvoir acquérir un certain nombre d'actions d'une régie, il avait demandé à sa mère de lui avancer un montant de CHF 686'000.-. Le versement effectué par celle-ci le 31 mars 2004 correspondait à une avance dont le terme de remboursement devait être ultérieurement déterminé entre les parties. Lors de l'établissement de la déclaration d'impôt 2004, soit en septembre 2005, sa mère avait décidé de renoncer à cette créance et de lui faire donation du montant.

6. Par décision du 31 mars 2006, l'administration a rejeté la réclamation.

En l'absence de toute convention de prêt, le versement effectué le 31 mars 2004 devait être qualifié de donation au sens de l'art. 11 al. 2 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30), d'autant que dans leur déclaration d'impôt 2004 respective, Mme H\_\_\_\_\_ n'avait indiqué aucune créance et le recourant, aucune dette.

7. Le 3 mai 2006, le contribuable a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée dès le 1<sup>er</sup> janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), contre la décision susmentionnée.

D'entente avec sa mère, l'avance sous forme de prêt avait été faite sans intérêts, les modalités de paiement étant à définir ultérieurement. En septembre 2005, sa mère avait décidé de lui faire don de la somme prêtée, en retenant le 23 décembre 2004 comme date à laquelle la donation avait eu lieu.

Le contrat de prêt était bel et bien valable même s'il a été conclu oralement, ce qui était parfaitement compréhensible entre une mère et son fils. Il n'avait pas été nécessaire de mentionner ce prêt sans intérêts dans le cadre de la déclaration d'impôt 2004, puisqu'il avait été transformé en donation le 23 décembre 2004. Il a conclu à l'exemption de paiement de droits sur cette donation en ligne directe faite après le 1<sup>er</sup> juin 2004.

8. Dans sa réponse du 13 novembre 2006, l'administration s'est opposée au recours.

Le recourant n'avait fourni aucun élément probant permettant d'exclure la donation à la date du 31 mars 2004.

9. Le recourant a répliqué le 22 janvier 2007 et l'administration a persisté dans sa conclusion tendant au rejet du recours le 21 février 2007.

10. Par décision du 28 janvier 2008, notifiée le 7 février 2008, la commission a rejeté le recours de M. H\_\_\_\_\_ au motif qu'en l'absence de pièces probantes démontrant la qualité de prêt de la transaction intervenue le 31 mars 2004, cette dernière devait être considérée comme une donation, imposable selon l'ancienne législation sur les droits d'enregistrement.

11. Par acte du 7 mars 2008, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée, reprenant son argumentation et ses conclusions antérieures.

12. Le 8 avril 2008, l'administration a persisté dans sa décision et conclu au rejet du recours.

13. Une audience de comparution personnelle et d'enquêtes a eu lieu le 26 novembre 2008.

M. H\_\_\_\_\_ a expliqué que le changement de la situation du prêt vers une donation était dû à la modification de législation intervenu le 1er juin 2004, qui exonérait des droits d'enregistrement les donations entre parents en ligne directe.

La sœur de M. H\_\_\_\_\_, entendue à titre de renseignement, était au courant du prêt octroyé à son frère pour l'acquisition d'une participation dans l'entreprise dans laquelle il travaillait. A l'automne 2005, Mme H\_\_\_\_\_ avait fait part de la possibilité de transformer le prêt en donation sans toutefois donner de raison particulière.

Le mandataire de M. H\_\_\_\_\_, également conseiller fiscal de Mme H\_\_\_\_\_, a précisé avoir recommandé à cette dernière, en automne 2005, de transformer le prêt en donation, ce qui n'avait pas été envisagé le 31 mars 2004.

L'autorité intimée persistait à soutenir que la date de la donation était le 31 mars 2004.

14. A l'issue de l'audience, 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. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le recourant estime que la transaction de la somme de CHF 686'000.- - initialement un prêt - doit être qualifiée de don intervenu le 23 décembre 2004.
3. L'art. 3 let. h LDE soumet obligatoirement à l'enregistrement, sous réserve des exceptions prévues par la présente loi, les donations et autres avantages semblables que les dispositions du titre IV assujettissent à cette obligation sous réserve des dispositions de l'art. 6 let. u et v.
4. L'art. 11 al. 1 LDE, sous réserve des exceptions mentionnées aux art. 6, let. u et v, 28 et 29, al. 5 LDE prévoit que 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-propiété ou en usufruit, est, en tant que donation, soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement.
5. D'après l'art. 27A let. b LDE, sont exemptes de tous droits les donations ultérieures au 1<sup>er</sup> juin 2004, faites par le donateur à ses parents en ligne directe.
6. 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 (art. 239 al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations ; CO - RS 220). La donation est un contrat unilatéral - car une seule des parties s'oblige - et un acte bilatéral, car la concordance des volontés est exigées (art. 1 et 239 CO). La concordance des volontés des parties s'exprime par la volonté des parties - 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 (M. BADDELEY in

---

L. Thévenoz F. Werro (éditeurs), Code des obligations I, Commentaire romand, art. 239 CO, p. 1241, §7).

7. La volonté de donner n'est pas présumée ; la preuve, en cas de litige incombe au donataire (M. BADDELEY, op. cit., art. 239, p. 1241, § 22). La volonté de donner doit se manifester par l'appauvrissement du donateur qui est la contrepartie de l'enrichissement du donataire (M. BADDELEY, op. cit., art. 239, p. 1242-1243, § 31).

Selon l'art. 312 CO, le prêt de consommation est un contrat par lequel le prêteur s'oblige à transférer la propriété d'une somme d'argent ou d'autres choses fongibles à l'emprunteur, à charge par ce dernier de lui en rendre autant de même espèce et qualité. En matière civile, le prêteur ne peut réclamer des intérêts que s'ils ont été stipulés (art. 313 al. 1 CO). Aucune forme écrite pour un tel contrat n'est requis (art. 1 CO).

8. En l'espèce, il ressort du dossier et des enquêtes auxquelles le tribunal de céans a procédé, qu'au 31 mars 2004, l'intention des parties était de conclure un prêt. Ce n'est qu'en septembre 2005 que la mère du recourant a décidé de convertir ce prêt en donation en faveur du recourant. Aucun élément pertinent ne permet de retenir, comme l'ont fait l'AFC et la commission, qu'il y ait eu donation avant ce moment. Jusqu'en septembre 2005, le montant remis au contribuable demeure donc un prêt et devait être appréhendé comme tel sous l'angle fiscal par l'autorité inférieure. En particulier, la date du 23 décembre 2004, fixée a posteriori exclusivement dans un but d'économie fiscale, ne peut être retenue, car elle ne correspond ni à la date du transfert des fonds, ni à celle de la décision de la mère du recourant d'en faire donation à son fils.

9. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. La décision attaquée sera annulée, de même que le bordereau de droits d'enregistrement du 24 janvier 2006. Le dossier sera retourné à la commission pour nouvelle décision.

10. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'AFC (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 7 mars 2008 par Monsieur H\_\_\_\_\_ contre la décision du 28 janvier 2008 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

**au fond :**

l'admet ;

annule la décision du 28 janvier 2008 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

annule le bordereau de droit d'enregistrement du 24 janvier 2006 ;

renvoie le dossier à la commission cantonale de recours en matière administrative pour nouvelle décision dans le sens des considérants ;

met à la charge de l'intimée un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 la Société fiduciaire d'expertise et de révision S.A., à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

le vice-président :

C. Del Gaudio-Siegrist

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :