

GE_GERICHTE ATA/545/2014 vom 17. Juli 2014

GE Cour de justice, 2014-07-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_545_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/545/2014 du 17 juillet 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/545/2014 del 17 luglio 2014

Regeste

Résumé: La volonté d'effectuer une donation est nécessaire à la qualification de donation, y compris en droit fiscal. En l'espèce, les parties n'avaient pas la volonté de procéder à une donation. Partant, l'acte n'est pas soumis aux droits d'enregistrement.

Erwägungen

E. 5

octobre 2006. 12) Par courrier du 14 juillet 2010 à l'AFC, M. A_____ a élevé une réclamation à l'encontre de ce bordereau.

La différence des valeurs fiscales ne suffisait pas à elle seule à aboutir à la conclusion de l'existence d'une donation. Les éléments pris en compte dans l'estimation des valeurs de chacune des sociétés démontraient l'absence de volonté de M. A_____ et Mme E_____ de procéder à une attribution

- 5/17 - A/4476/2010 partiellement gratuite. Leurs rapports étaient strictement professionnels. Ils n'avaient à aucun moment envisagé l'octroi d'un avantage financier et avaient réalisé une opération conforme à la pleine concurrence entre tiers indépendants, qui n'avait eu pour conséquence ni enrichissement ni appauvrissement. La volonté et la conscience de donner à titre gratuit faisaient défaut.

L'évaluation fiscale était essentiellement utilisée dans la perspective de l'impôt sur la fortune des personnes physiques. Comme l'indiquait la convention du 5 octobre 2006, les sociétés avaient été évaluées à leurs valeurs vénales, qui étaient similaires après réduction du capital-actions de D_____, de sorte qu'il n'y avait pas de donation au sens objectif. 13) Par décision du 5 octobre 2010, l'AFC a rejeté la réclamation de M. A_____.

La valeur de D_____ restait intrinsèquement supérieure au moment de l'opération de cession des actions. L'évaluation fiscale des titres n'avait pas été contestée et seule cette valeur lui était opposable. Il était inconcevable de prendre en compte le développement futur des sociétés aux fins de l'évaluation des titres. Mme E_____ ne pouvait ignorer que B_____ ne possédait aucun actif immobilisé alors que D_____ comportait des immeubles pour plus de CHF 8'000'000.-. L'opération devait être qualifiée de donation. 14) Par acte du 5 novembre 2010, M. A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision et conclu à l'annulation du bordereau de droits d'enregistrement et de l'amende de CHF 34'062.-, reprenant et développant l'argumentation avancée dans sa réclamation.

La valeur de D_____, de CHF 2'487'000.-, excédait d'environ CHF 900'000.- celle de B_____, de CHF 1'598'000.-. Afin d'éliminer cette différence de valeur, Mme E_____ avait réduit le capital-actions de D_____ de CHF 1'000'000.- à CHF 100'000.-, ramenant

ainsi sa valeur à CHF 1'587'000.-.

Dans le cadre d'une opération d'acquisition ou de cession d'une société, le prix était basé sur son rendement futur, et non sur ses résultats passés, de sorte que la valorisation fiscale n'était pas adaptée à cette situation, dans laquelle l'évaluation s'opérait habituellement par la méthode de l'actualisation des cash-flows futurs. Avant de conclure le contrat du 5 octobre 2006, M. A_____ et Mme E_____ avaient demandé à un tiers spécialiste de procéder aux évaluations basées sur les rendements futurs des sociétés, que tous deux avaient acceptées. La valorisation de D_____ prenait en compte la détention des immeubles. La réduction de capital-actions de D_____ avaient été effectuée afin d'obtenir des valeurs vénales identiques et non en vue d'avoir des valeurs nominales similaires. La valeur vénale de D_____ était inférieure à sa valeur fiscale du fait qu'en

- 6/17 - A/4476/2010 2006, en l'absence de projet en cours, les honoraires perçus pour d'autres activités ne suffisaient pas à couvrir ses frais d'exploitation. La valeur vénale de B_____ était quant à elle nettement supérieure à sa valeur fiscale en raison des importants profits attendus en lien avec des promotions immobilières. Après réduction, la valeur de marché de D_____ et celle de B_____ étaient identiques, de sorte que l'échange sans soulte était économiquement équilibré. La conscience et l'intention de donner faisaient par ailleurs défaut.

Dans la mesure où il n'avait jamais reçu de donation de Mme E_____, M. A_____ n'avait pas l'obligation d'enregistrer une opération inexistante et l'amende était injustifiée.

À l'appui de son recours, M. A_____ a notamment produit une copie de la valorisation des sociétés sur la base des cash-flows libres futurs. Selon l'évaluation relative à B_____, ses fonds propres s'élevaient au 1er janvier 2006 à CHF 1'597'866.-. Conformément à l'évaluation la concernant, D_____ détenait à la même date des fonds propres se montant à CHF 3'387'916.- et, après réduction de son capital-actions, à CHF 2'487'916.-. En conformité avec ces valorisations, une différence de valeur entre les deux sociétés de CHF 890'050.- subsistait après réduction du capital-actions de D_____. 15) Dans ses déterminations du 8 juillet 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours de M. A_____.

Les comptes au 31 décembre 2005 annexés à la convention du 5 octobre 2006 indiquaient que les deux sociétés présentaient une importante différence de valeur. Nonobstant la réduction de son capital-actions, la valeur de D_____ restait largement supérieure à celle de B_____, selon l'évaluation de l'AFC au 31 décembre 2006, que M. A_____ n'avait pas contestée. En l'absence de versement d'une soulte, la différence de valeur de CHF 1'260'000.- constituait une donation. L'intéressé n'avait pas prouvé le contraire. Même selon la méthode d'évaluation qu'il préconisait, une différence de valeur existait, de sorte que les co-contractants avaient connaissance de la différence de valeur substantielle prévalant entre les sociétés.

Il ne suffisait pas à M. A_____ d'indiquer ne pas avoir bénéficié d'une donation pour échapper à toute amende. Il n'avait pas satisfait à ses obligations légales et l'amende lui avait été infligée à juste titre. 16) Par courrier du 27 novembre 2012, le TAPI a prié M. A_____ de lui fournir toutes explications ou pièces concernant l'évaluation de B_____ et D_____, en particulier en relation avec la différence de fonds propres de CHF 890'050.- subsistant après la réduction du capital-actions.

- 7/17 - A/4476/2010 17) Par courrier du 13 décembre 2012, la société fiduciaire a informé le TAPI qu'elle avait procédé elle-même à la valorisation des sociétés sur la base des cash-flows libres futurs en prenant en compte les informations fournies par M. A_____ et Mme E_____ et leur avait remis les résultats de ses évaluations dans l'optique des discussions ayant abouti à la convention du 5 octobre 2006.

Au cours de leurs négociations, Mme E_____ et M. A_____ s'étaient mis d'accord pour ajuster la valeur de D_____ telle que déterminée par l'évaluation effectuée par la société fiduciaire afin de tenir compte de plusieurs éléments factuels. Premièrement, le cash-flow lié aux revenus de la promotion immobilière « G_____ » était pris en compte dans la valorisation de D_____ alors qu'une partie du bénéfice - à hauteur de CHF 335'000.- - était déjà comprise dans ses liquidités au 31 décembre 2005, de sorte que la valeur de la société était surfaite de CHF 335'000.-. Deuxièmement, la commission qui devait être versée au courtier, estimée à CHF 330'000.-, n'avait pas été prise en compte dans le cash-flow lié à la vente de l'immeuble de Chêne-Bourg et devait ainsi être déduite de la valeur de D_____. Troisièmement, en raison des risques liés à un litige avec un locataire à Chêne-Bourg, il convenait d'ajuster la valeur de la société de CHF 120'000.-. Quatrièmement, une pénalité de CHF 300'000.- relative au remboursement d'une hypothèque suite à la vente de l'immeuble à Chêne-Bourg devait être prise en considération. Finalement, les trois derniers ajustements avaient une incidence positive sur la charge fiscale future, qu'il fallait également prendre en compte. L'ajustement total porté en déduction de la valeur de D_____ s'élevait dès lors à environ CHF 900'000.-. 18) Par duplique du 9 janvier 2013, l'AFC a persisté dans les termes de ses précédentes écritures.

Les valeurs de D_____ et B_____ indiquées par M. A_____ dans son recours ne correspondaient pas aux valeurs figurant sur les copies des valorisations des sociétés sur la base des cash-flows libres futurs versées à la procédure, lesquelles indiquaient qu'une différence de CHF 890'050.- subsistait après réduction de capital-actions de D_____. L'intéressé faisait valoir les cinq ajustements pour la première fois dans son courrier du 13 décembre 2012. Son mémoire de recours indiquait que sa co-contractante et lui-même avaient accepté les évaluations faites par la société fiduciaire. Les bénéfices projetés de certaines opérations ainsi que la présence de liquidités excédentaires et d'une plus-value sur un immeuble y étaient également mentionnés. Par ailleurs, la convention du 6 octobre 2010 faisait uniquement état de la réduction du capital-actions ayant permis d'égaliser les valeurs des sociétés. La justification des ajustements, fournie a posteriori, contredisait dès lors les termes tant du mémoire de recours que de la convention et n'était donc pas probante. 19) Par jugement du 5 mars 2013, le TAPI a partiellement admis le recours, déclarant que le montant de la libéralité servant de calcul pour les droits de

- 8/17 - A/4476/2010 donation à charge de M. A_____ était de CHF 445'025.- en lieu et place de CHF 1'260'000.-, annulant l'amende de CHF 34'062.-, rejetant le recours pour le surplus et mettant à la charge de M. A_____ un émolument de CHF 300.-.

Les estimations des titres effectuées par l'AFC servaient uniquement à déterminer la valeur des actions en vue de l'imposition sur la fortune des actionnaires. Le principe de la valeur vénale réelle régissait les transactions entre tiers, conformément à l'économie de marché.

Le contrat du 5 octobre 2006 renvoyait expressément aux évaluations qui laissaient apparaître, même après réduction du capital-actions, une différence de fonds propres de CHF 890'050.-. Les arguments développés le 13 décembre 2012 étaient totalement

nouveaux et ne pouvaient être utilisés comme justification a posteriori. Le contrat ne mentionnait du reste pas qu'un décompte acheteur/vendeur devait être réalisé ultérieurement pour tenir compte d'éventuels ajustements. La volonté concordante sur le fait que les valeurs des actions étaient identiques n'avait pas été démontrée à satisfaction. La valeur des actions de D_____ à la date de la transaction était de CHF 2'487'916.- et celle de B_____ de CHF 1'597'866.-, la différence étant de CHF 890'050.-, de sorte que l'opération avait eu pour conséquence une donation de Mme E_____ à M. A_____ à hauteur de la différence de valeur entre les actions échangées, soit de CHF 445'025.-.

M. A_____ avait l'obligation d'annoncer l'opération, soumise à enregistrement obligatoire, ce qu'il n'avait pas fait. Il avait toutefois toujours eu à l'esprit que les valeurs étaient identiques, conformément à ses explications fournies a priori de bonne foi, et n'avait ainsi pas omis d'agir avec l'intention de commettre une fraude ou par négligence, de sorte qu'aucune amende ne devait lui être infligée. 20) Par acte expédié le 12 avril 2013, M. A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant préalablement à l'audition de Monsieur F_____, employé de la société fiduciaire ayant procédé aux évaluations, et de Mme E_____, et principalement à l'annulation du jugement attaqué, à la déclaration d'absence de droits de donation, à ce que les frais soient mis à la charge de l'État et à l'allocation d'une indemnité de procédure.

Conformément aux évaluations selon la méthode de l'actualisation des cash-flows libres, la valeur de D_____ excédait celle de B_____ d'environ CHF 1'800'000.-. Mme E_____ et M. A_____ avaient donc convenu d'ajustements, dont les cinq principaux étaient décrits dans le courrier au TAPI du 13 décembre 2012, l'incidence fiscale positive étant fixée à CHF 185'000.-. Après ajustements, la différence de valeur entre les deux sociétés n'était plus que d'environ CHF 900'000.-. La réclamation de M. A_____ du 15 juillet 2010

- 9/17 - A/4476/2010 comportait une erreur puisqu'elle ne mentionnait pas cette étape. La différence de valeur résiduelle avait ensuite été éliminée par la réduction du capital-actions de D_____. Les ajustements, économiquement justifiés, n'avaient ainsi pas été développés a posteriori pour justifier la volonté concordante des parties, qui en avaient effectivement tenu compte pour fixer la valeur des actions au jour de l'opération. En l'absence de différence de valeurs, il n'y avait pas de donation.

L'intention de donner était un élément nécessaire pour la qualification de donation. A défaut, toutes les « bonnes affaires » auraient constitué des donations. L'opération était conforme à la pleine concurrence entre indépendants et aucune intention de libéralité ne la caractérisait, ce que le TAPI avait reconnu en retenant, en relation avec l'amende, que M. A_____ avait toujours eu à l'esprit que la valeur des actions échangées étaient identiques.

À l'appui de son recours, l'intéressé a notamment versé à la procédure un exemplaire des évaluations des cash-flows des deux sociétés comportant des notes manuscrites. Selon le recourant, il s'agissait de notes prises par M. F_____ en vue d'ajustements. À teneur de ces notes, une partie du profit relatif à « G_____ » avait déjà été encaissé en 2005 et il ne fallait pas en tenir compte deux fois dans la valorisation. Par ailleurs, il fallait déduire une pénalité estimée à environ CHF 300'000.- en relation avec la vente de l'immeuble sous hypothèque, ce qui impliquait une réduction d'impôts. Une commission de courtage de 3 %, soit de CHF 330'000.-, devait en outre être prise en compte sur la vente de l'immeuble, ce qui engendrait également une réduction d'impôts. Il fallait enfin déduire CHF 120'000.- de

charges extraordinaires en raison d'un litige avec un voisin, ce qui allait aussi de pair avec une réduction d'impôts. 21) Le 18 avril 2013, le TAPI a transmis son dossier à la chambre administrative sans formuler d'observations. 22) Le 24 avril 2013, M. A_____ a versé à la procédure une attestation de Mme E_____ du 11 avril 2013.

Les ajustements avaient fait l'objet de discussions avant la signature de la convention du 5 octobre 2006. Conformément à ceux-ci et aux évaluations de la société fiduciaire, les valeurs vénales de B_____ et D_____ avaient été considérées comme équivalentes. Elle n'avait eu aucune intention ou volonté de faire une donation à M. A_____. 23) Par réponse du 16 mai 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours.

M. A_____ avait présenté tout au long de la procédure des versions contradictoires, ce qui jetait un trouble certain sur la vraisemblance de ses allégués. Il en avait exposé une première dans sa réclamation et son recours, puis une seconde le 13 décembre 2012 sur interpellation du TAPI. Il en décrivait une

- 10/17 - A/4476/2010 troisième devant la chambre administrative, tout en précisant que sa réclamation contenait une erreur.

Cette dernière version des faits comportait de nouvelles contradictions. La réduction du capital-actions figurait déjà dans l'évaluation de D_____ alors que, selon M. A_____, les ajustements préalables d'environ CHF 900'000.- avaient été proposés sur examen de la même évaluation en relation avec celle de B_____. La réduction du capital-actions de CHF 900'000.- anticipait donc les discussions du recourant avec sa co-contractante sur des ajustements dont le montant n'était pas encore connu, ce qui était dépourvu de sens. À cela s'ajoutait que la convention du 5 octobre 2006 renvoyait expressément aux évaluations en question. Il convenait donc de ne pas donner plus de crédit à la version soutenue devant la chambre administrative qu'aux précédentes. Aucune pièce ne confirmait le fait que les parties avaient une volonté concordante quant à l'équivalence des actions de D_____ et B_____ au moment de l'échange d'actions.

Une différence de près de CHF 900'000.- ne pouvait d'ailleurs avoir échappé aux parties, de sorte qu'elle était bien voulue, constituant une donation à hauteur de CHF 445'025.-. 24) Par réplique du 12 juillet 2013, M. A_____ a persisté dans l'intégralité de ses conclusions.

Le litige, tant au stade de la réclamation que devant le TAPI, portait sur la méthode à employer pour estimer les titres des sociétés. Ce n'était que parce que le TAPI avait refusé l'application de la méthode fiscale que la question de la méthode d'évaluation utilisée par les parties à la convention du 5 octobre 2006 s'était posée. M. A_____ n'avait dès lors pas exposé tardivement les ajustements décrits dans son courrier au TAPI du 12 décembre 2012.

Dans le cadre des négociations, M. A_____ et Mme E_____ avaient constaté la différence de valeur entre les sociétés d'environ CHF 1'800'000.-. Mme E_____ avait proposé la réduction du capital-actions pour diminuer cet écart. La réduction ne pouvait toutefois aller au-delà de CHF 900'000.-, le capital-actions d'une société anonyme ne pouvant être inférieur à CHF 100'000.-. M. A_____ avait alors fait valoir des erreurs dans les évaluations. Les correctifs avaient été convenus et intégrés. Une fois les ajustements opérés, la réduction du capital-actions de CHF 900'000.- avait permis d'aboutir à une valeur vénale identique, de sorte à ce qu'aucune soule ne soit payée. Le déroulement des faits, que les pièces appuyaient et les enquêtes démontreraient, n'avait rien d'insolite. 25) Par

duplique du 14 août 2013, l'AFC a persisté dans ses conclusions.

- 11/17 - A/4476/2010

Les faits exposés dans la réplique de M. A_____ différaient à nouveau de ceux de son recours du 12 avril 2013. Alors qu'aux termes du recours, la réduction du capital-actions était une idée étant intervenue en fin de processus d'évaluation, selon la réplique, elle était la première idée émise pour réduire la différence de valeur. Les notes manuscrites de M. F_____, dont rien n'attestait le moment de rédaction, constituaient la seule pièce démontrant la volonté concordante de M. A_____ et Mme E_____, et leur teneur n'avait étrangement pas été formalisée dans la convention ou un document annexe à celle-ci, qui se référait expressément aux évaluations laissant apparaître une différence de valeur entre les sociétés. Les éléments produits par le recourant ne permettaient ainsi pas de retenir qu'il avait apporté la preuve de la volonté concordante de l'intéressé et sa co-contractante sur l'identité des valeurs des sociétés. 26) Le 26 septembre 2013, le juge délégué a ordonné l'audition de Mme E_____ et M. F_____ ainsi que la comparution personnelle des parties. 27) L'audience s'est tenue le 28 octobre 2013.

a. Selon ses déclarations, au début des années nonante, M. A_____ était administrateur de plusieurs sociétés du groupe H_____. En 1997, l'une de ces sociétés, I_____, avait engagé Mme E_____. Il s'agissait de la seule société ayant survécu à la faillite du groupe en 1998. Mme E_____ l'avait alors reprise, changeant son nom pour D_____. M. A_____ avait entre-temps créé B_____. Jusqu'en 2006, Mme E_____ et lui-même étaient propriétaires de 100 % des actions de leur société respective. Leurs relations étaient strictement professionnelles. Ils partageaient les locaux. Mme E_____ attendant un enfant, ils avaient décidé de procéder à l'opération de 2006, laquelle avait été conduite par un employé de la société fiduciaire qui la connaissait. M. F_____ avait assisté aux discussions. Le capital-actions de B_____ étant de CHF 100'000.- et celui de D_____ de CHF 1'000'000.-, ils avaient décidé de diminuer le capital-actions de cette dernière de CHF 900'000.-. M. A_____ avait ensuite travaillé pendant quatre ans à plein temps pour les deux sociétés. En 2010, du fait de la décision de Mme E_____ de s'installer dans le sud de la France, il avait acquis les secondes moitiés de B_____ et D_____. C'est à ce moment-là qu'il avait reçu le bordereau de droits d'enregistrement de l'AFC. Il n'aurait jamais procédé à l'opération de 2006 s'il avait su qu'en 2010, sa co-contractante « changerait de cap » et que l'AFC lui demanderait une telle somme.

b. M. F_____ a déclaré travailler pour la société fiduciaire et s'être occupé, en 2006, de l'opération concernant B_____ et D_____. Il avait fait ses études avec Mme E_____, qui était une personne assez « dure » en affaires. Enceinte et souhaitant travailler moins, elle l'avait contacté pour déterminer la valeur des deux sociétés dans la perspective de leur partage. Il lui avait rendu un rapport, dont il ressortait que D_____ avait une valeur de CHF 1'800'000.- supérieure à B_____. Il était possible de diminuer cette différence en réduisant le capital-

- 12/17 - A/4476/2010 actions de D_____ de CHF 900'000.-. Ultérieurement, M. A_____ et Mme E_____ avaient sollicité sa présence afin d'éclaircir des éléments techniques. Après discussion, ils avaient été d'accord de procéder au partage sans soulte, après réduction du capital-actions et ajustements techniques, que M. F_____ avait initialement omis, tels que la prise en compte des commissions de courtage sur la valeur des immeubles qui devaient être vendus. Il avait à cette occasion procédé aux calculs, en prenant en compte

les ajustements techniques, et était arrivé à une différence de valeur de CHF 10'000.- ou CHF 20'000.- entre les deux sociétés. Les co-contractants avaient alors décidé que la somme était trop minime pour justifier une soulte. Il n'avait pas rédigé de rapport suite à cet entretien car il y avait un accord entre eux. Mme E_____ n'avait jamais voulu faire de cadeau à M. A_____. Ils étaient associés, mais avec une certaine distance. L'auteur matériel de la convention était la société fiduciaire. M. F_____ était intervenu directement pour la rédaction de la réclamation, dans laquelle ils n'avaient pas mentionné les ajustements techniques.

c. Mme E_____ a indiqué avoir été associée à M. A_____ depuis 1997. Ils avaient toujours eu une relation strictement professionnelle. En 2006, alors qu'elle souhaitait « lever le pied », elle lui avait proposé de partager leurs deux sociétés. Ils avaient demandé à M. F_____ d'évaluer l'opération, de sorte qu'un comptable s'était occupé des chiffres. Elle n'avait jamais voulu faire de cadeau à M. A_____. Si un acheteur s'était proposé, prêt à lui verser le total de la valeur, elle aurait accepté. Mais il y avait une différence entre les conclusions des expertises et la réalité du marché. La solution proposée par M. F_____, soit une diminution du capital-actions puis un échange sans soulte, lui était apparu équitable et elle l'avait donc acceptée. 28) À l'issue de l'audience, le recourant et l'autorité intimée ont accepté que la cause soit gardée à juger. EN DROIT ■■

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 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 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige porte sur la conformité à la loi du jugement du TAPI retenant l'existence d'une donation de CHF 445'025.- de Mme E_____ à M. A_____ soumise à l'enregistrement. L'annulation par le TAPI de l'amende infligée par l'AFC n'est pas remise en cause.

- 13/17 - A/4476/2010 3) a. 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 soumises soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement (art. 1 al. 1 LDE).

b. 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 (art. 2, 3 let. h et 11 al. 1 LDE). La différence de valeur constatée dans un acte à titre onéreux entre les prestations des parties, est présumée donation, sauf preuve contraire (art. 11 al. 3 LDE). 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).

c. 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 [Livre cinquième : Droit des obligations] du 30 mars 1911 - CO - RS 220). Il s'agit d'un contrat unilatéral, une seule des parties s'obligeant, et d'un acte bilatéral, car la concordance des volontés est exigée (art. 1 et 239 CO). Cette dernière s'exprime par la volonté des parties 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 (Margareta BADDELEY in Luc THÉVENOZ/Franz WERRO, Code des obligations I, Commentaire romand, 2e édition, 2012, n. 7 à 9 ad art. 239 CO).

La donation se caractérise par un élément subjectif, 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, op. cit., n. 26 ad art. 239).

La volonté de donner doit se manifester par l'appauvrissement du donateur, lequel est la contrepartie de l'enrichissement du donataire (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_961/2010 du 30 janvier 2012 consid. 5.2 ; Margareta BADDELEY, op. cit., n. 37 ad art. 239).

Selon la jurisprudence, la mise à disposition de patrimoine, le caractère gratuit et la volonté de donner sont communes au droit civil et au droit fiscal (ATF 118 Ia 497 consid. 2aa p. 500). Les motifs pour lesquels les dons sont effectués (reconnaissance, générosité, devoir moral, etc.) n'exercent aucune influence sur l'assujettissement. La notion de donation peut être plus large en droit

- 14/17 - A/4476/2010 fiscal qu'en droit civil (ATF 118 Ia 497 consid. 2cc p. 502 ; ATA/446/2014 du 17 juin 2014 consid. 6a ; ATA/817/2012 du 4 décembre 2012 consid. 5 ; ATA/302/212 du 15 mai 2012 consid. 8).

d. L'estimation des biens donnés s'établit d'après leur valeur au jour de la donation (art. 14 al. 1 LDE). Cette estimation, sous réserve de l'expertise prévue par la LDE, est établie par la déclaration des parties et par toutes pièces justificatives (art. 14 al. 2 LDE). 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).

e. En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale démontre l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 ; 121 II 257 consid. 4c.aa p. 266 ; 92 I 253 consid. 2 p. 256 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 ; 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; ATA/294/2014 du 29 avril 2014 consid. 6 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 consid. 3c ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 6b et les références citées ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 7b ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 consid. 6 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011 consid. 5d). Les règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.105/2007 du 3 septembre 2007 consid. 4.3). 4) a. En l'espèce, le recourant soutient que tant l'élément objectif que l'élément subjectif de la donation feraient défaut, car les valeurs des actions des deux sociétés échangées étaient identiques et que, même à considérer que tel n'était pas le cas, Mme E_____ n'avait jamais eu l'intention de faire une donation. L'autorité intimée, qui ne conteste plus devant la chambre administrative le fait que la valeur vénale et non la

valeur fiscale soit déterminante, affirme que M. A_____ n'aurait pas prouvé l'identité des valeurs de B_____ et D_____ et aurait avancé l'existence d'ajustements a posteriori afin de justifier la différence conséquente de valeurs entre les sociétés de CHF 890'050.-, dont Mme E_____ et M. A_____ devaient avoir conscience, de sorte que l'intention de libéralité était donnée.

- 15/17 - A/4476/2010

Deux points restent ainsi litigieux devant la chambre administrative, soit celui de la prise en compte ou non des ajustements au moment des négociations de la convention du 5 octobre 2006 ainsi que celui de l'existence d'une intention de donner.

b. La question des ajustements n'est pertinente que dans la mesure où une volonté de libéralité existait dans le cadre de l'échange d'action. Il convient donc préalablement d'examiner la présence ou non d'une intention d'opérer une donation en faveur du recourant lors de l'opération de 2006.

c. Conformément à ses indications, confirmées par celles Mme E_____ et de M. F_____ ainsi que par le préambule de la convention du 5 octobre 2006, au moment de la signature de celle-ci, le recourant collaborait depuis de nombreuses années avec Mme E_____, partageant des locaux et entretenant une relation strictement professionnelle avec elle. À teneur de ses déclarations, corroborées par les propos de M. F_____ et de M. A_____, Mme E_____ avait proposé l'opération car, enceinte, elle souhaitait « lever le pied ». Selon l'employé de la société fiduciaire, qui la connaissait depuis l'université, elle était une personne assez « dure » en affaires. L'opération s'inscrit en conséquence dans un contexte uniquement professionnel, ce qui confirme le fait que M. A_____ et Mme E_____ ont recouru à des experts afin de procéder à l'évaluation des sociétés. Par ailleurs, tant selon les déclarations de M. F_____ qu'à teneur de son attestation du 11 avril 2013 et de son témoignage, Mme E_____ n'avait jamais eu l'intention de faire un cadeau au recourant. Comme le confirme la convention elle-même, ils avaient conclu celle-ci en ayant à l'esprit le fait que les valeurs des deux sociétés étaient similaires après réduction du capital-actions de D_____.

Au vu de la nature des relations entre le recourant et sa co-contractante, de la lettre du contrat, des témoignages de M. F_____ et Mme E_____, la chambre administrative retient que cette dernière n'avait pas l'intention d'opérer une libéralité en faveur du recourant, mais bien d'échanger des participations ayant une valeur équivalente, de sorte que l'élément subjectif de la donation fait défaut.

En l'absence de volonté de donner, il n'existe pas de donation ni d'acte soumis à l'enregistrement et la question de la preuve des ajustements allégués par le recourant peut rester ouverte. 5)

Dans ces circonstances, le recours de M. A_____ sera admis et le jugement du TAPI, de même que le bordereau de droits d'enregistrement du 21 juin 2010 ainsi que la décision sur réclamation du 5 octobre 2010, seront annulés. 6) Vu l'issue du litige, aucun émoulement ne sera perçu (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée au recourant, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

- 16/17 - A/4476/2010

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.