

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2012/2016-ICC

ATA/458/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 mai 2018

4^{ème} section

dans la cause

Hoirie de feu Monsieur A _____, soit pour elle Me Matteo INAUDI, exécuteur testamentaire
représentée par Me Nicolas Buchel, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
12 juin 2017 (JTAPI/627/2017)**

EN FAIT

- 1) Feu Monsieur A_____ est décédé le _____ 2012.

De son vivant, en particulier entre les années 1980 et 1990, il avait concédé, de manière égale, divers avantages patrimoniaux à ses trois fils, Messieurs B_____, C_____ et D_____, afin de leur permettre de s'établir dans la vie.

- 2) Feu M. A_____ et M. B_____ ont entretenu diverses relations d'affaires, le premier ayant soutenu le second dans le cadre de celles-ci.

- 3) Le 19 novembre 2002, ceux-ci ont signé une convention, le premier « souhait[ant] dans le cadre d'une planification successorale harmonieuse, faire le point sur ses relations » avec son fils. Ledit document avait pour but de « fixer les points sur lesquels il y [avait] entente et définir les modalités permettant de régler leurs différends sur les questions sur lesquelles les divergences de vues persist[ai]ent ».

L'art. 1^{er} de la convention renvoyait à son annexe 2 consistant en un décompte énumérant les « sujets sur lesquels [leurs] avis converge[ai]ent » et « les sujets de désaccord ainsi que la position de chacune des parties ». Ce tableau faisait ressortir une dette de M. B_____ à l'égard de feu M. A_____ de CHF 2'090'000.-.

L'art. 2 de la convention détaillait les « divergences » qui persistaient entre eux et seraient tranchées par voie d'arbitrage. Le ch. 2.5 précisait que le 7 décembre 1993, M. B_____ avait reconnu devoir à feu M. A_____ « au titre de E_____ un montant de CHF 26'253'101.- ». Les parties divergeaient cependant quant à la dette résiduelle, le défunt soutenant que son fils lui devait encore CHF 12'802'715.-, alors que ce dernier estimait ne lui devoir que CHF 3'100'000.-. L'arbitrage, dont la procédure était prévue à l'art. 3, avait notamment pour but de déterminer le solde dû par M. B_____.

Concernant le « traitement du résultat final de l'arbitrage », l'art. 4 prévoyait que « l'arbitrage permettr[ait] d'établir si et/ou à hauteur de quel montant les différents points énumérés à l'art. 2 devr[ai]ent être pris en compte pour compléter ou modifier le décompte de l'annexe 2 ». Dans l'hypothèse où le décompte final ferait apparaître un solde débiteur de M. B_____ à l'égard de feu M. A_____, il serait considéré comme une avance d'hoirie. En cas contraire, M. B_____ renoncerait à en demander le paiement.

Selon l'art. 7, au jour de la signature de la convention, feu M. A_____ versait à M. B_____ la somme de CHF 290'000.- et acceptait de lui « venir en aide » dans le règlement de ses dettes professionnelles pour un montant total de

CHF 340'000.-, l'éventuel solde disponible étant versé à M. B_____ en espèces.
« Tout montant versé par [feu M. A_____] suivant cette disposition sera[it] considéré comme une avance d'hoirie au profit de [M. B_____] ».

Il en allait de même de tout montant futur mis à la disposition de M. B_____ par feu M. A_____ (art. 8).

- 4) Par sentence du 24 août 2004, l'arbitre unique, désigné par les parties représentées par des avocats, a notamment retenu que le décompte figurant à l'annexe 2 de la convention devait être complété en ce sens que M. B_____ devait à feu M. A_____, « au titre de E_____ », le montant de CHF 12'802'715.-, auquel s'ajoutait celui de CHF 2'090'000.-, soit un total de CHF 14'893'000.-.

Par ailleurs, il était notamment précisé qu'en 1993, M. B_____ avait signé des reconnaissances de dettes en faveur de feu M. A_____ pour un montant de CHF 26'253'101.-.

- 5) Après l'octroi de plusieurs prolongations de délai et divers rappels de la part de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) entre 2012 et 2015, l'hoirie de feu M. A_____, représentée par son exécuteur testamentaire (ci-après : l'hoirie), a déposé la déclaration de succession du défunt le 29 juin 2015.

Sous la rubrique intitulée « Avances d'hoirie, donations et autres libéralités », le montant de CHF 14'893'000.- était désigné comme « Donation à titre d'avancement d'hoirie à M. B_____, selon convention du 19 novembre 2002 ».

- 6) Par bordereau du 11 janvier 2016 portant sur les droits de succession, intitulé « taxation d'office », l'AFC-GE a arrêté l'avoir net de la succession à CHF 44'897'187.- et l'impôt dû par l'hoirie à CHF 372'236.-. L'avis de taxation joint audit bordereau précisait notamment que « les donations faites à Madame F_____ et à M. B_____ n'[étaient] pas taxables en succession ». Ayant répudié la succession, ce dernier n'y figurait pas.
- 7) Par courrier du 8 février 2016, l'hoirie a formé réclamation contre le bordereau précité, sur des points qui ne font pas partie de l'objet du présent litige.
- 8) Par décision du 12 février 2016, l'AFC-GE a admis la réclamation formée le 8 février 2016 par l'hoirie – sur des points ne faisant pas partie du présent litige – contre le bordereau précité. Elle l'informait également qu'elle devait un supplément d'impôt pour les donations effectuées avant le 1^{er} juin 2004 à MM. B. et C_____. Un bordereau rectificatif, accompagné d'un nouvel avis de taxation, lui serait ainsi adressé prochainement.

9) Par bordereau rectificatif du 15 février 2016 portant sur les droits de succession, l'AFC-GE a réintégré dans l'avoir successoral imposable la somme de CHF 14'893'000.-, à titre de « donations » faites à M. B_____ « selon la convention du 19 novembre 2002 ». En application de l'art. 17 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960, dans sa teneur antérieure au 1^{er} juin 2004 (aLDS), l'impôt y relatif s'élevait à CHF 885'130.-. L'avoir successoral net imposable était ainsi porté à CHF 52'694'530.- et le total de l'impôt à CHF 1'199'562.40.

10) L'hoirie a formé réclamation contre le bordereau en tant qu'il concernait M. B_____.

Contrairement à ce qu'avait retenu l'AFC-GE, tous les éléments constitutifs de la donation de CHF 14'893'000.- de feu M. A_____ en faveur de son fils M. B_____ avaient été réalisés à compter du 24 août 2004, date de la sentence arbitrale. Cette donation avait donc été taxée à tort puisqu'elle était soumise aux nouveaux art. 19 et 27A de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30), ainsi qu'aux art. 6A et 17 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25) en vigueur depuis le 1^{er} juin 2004. Les dispositions de la convention du 19 novembre 2002 démontraient que ni le défunt, ni son fils n'était en mesure d'apprécier lequel d'entre eux était créancier de l'autre au moment de la signature de celle-ci. Leurs positions étaient en particulier totalement opposées sur le poste « E_____ », feu M. A_____ s'estimant créancier d'un montant de CHF 12'803'000.- à l'égard de son fils et ce dernier s'estimant créancier d'un montant de CHF 3'100'000.- à l'égard de son défunt père. Vu l'art. 239 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220) et les art. 3 et 4 de la convention, cette dernière ne pouvait même pas être considérée comme une promesse de donner dans la mesure où l'élément essentiel d'un tel contrat, le montant à donner, faisait défaut. Le but de la procédure arbitrale ayant été d'établir l'existence, ainsi que de définir la nature et le montant d'une éventuelle créance de feu M. A_____ à l'égard de son fils ou inversement, la volonté de donner du premier ne s'était manifestée qu'au terme de la procédure arbitrale qui était entrée en force dès lors qu'elle n'avait pas fait l'objet d'une contestation. Une interprétation sous l'angle d'un éventuel contrat de donation conditionnel ne modifiait pas la date d'échéance de la prestation, celui-ci ne produisant aucun effet tant que la condition ne s'était pas réalisée.

11) Le 12 mai 2016, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Vu l'art. 11 LDE, les libéralités en faveur de M. B_____ avaient été effectuées au plus tard avant le 19 novembre 2002. La sentence arbitrale n'avait pour but que de déterminer l'étendue de l'abandon de créance en faveur de M. B_____ qui avait reconnu déjà en date du 7 décembre 1993 être débiteur de feu M. A_____. Elle avait chiffré l'abandon de créance à CHF 14'893'000.-. La

réalisation de la donation, soit la libre disposition des montants en question, avait donc eu lieu au moment de son versement en 1993. Les libéralités ayant été opérées avant le 1^{er} juin 2004 sans faire l'objet d'une déclaration en vue de leur enregistrement, il fallait procéder à leur taxation.

- 12) Par acte du 13 juin 2016, l'hoirie a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, en concluant préalablement à l'audition de Monsieur G_____, en qualité de témoin des relations entre feu M. A_____ et M. B_____, et principalement, à son annulation.
- 13) L'AFC-GE a conclu au rejet.
- 14) Par jugement du 12 juin 2017, le TAPI a rejeté ce recours.

Vu le déroulement de la procédure et le pouvoir d'examen du TAPI, le droit d'être entendu de l'hoirie avait été respecté. En outre, le dossier contenant les éléments nécessaires, il n'y avait pas lieu de procéder à l'audition de M. G_____.

Malgré son intitulé, le bordereau du 11 janvier 2016, assorti d'aucune amende, constituait une taxation ordinaire, fondée uniquement sur les éléments indiqués par l'hoirie dans la déclaration de succession déposée le 29 juin 2015. Une sommation préalable n'avait donc pas lieu d'être.

Les parties ne contestaient pas l'existence d'une donation, mais divergeaient sur le moment de la réalisation des éléments constitutifs de cet acte. Il découlait du contenu de la convention ayant pour but « une planification successorale harmonieuse » que le défunt avait la volonté univoque d'abandonner, à titre d'avancement d'hoirie, en faveur de M. B_____, les deux créances de CHF 2'090'00.- et CHF 12'802'715.-, montants arrêtés par l'arbitre, ainsi que toute autre créance future, sans égard à son montant, ce que le donataire avait accepté en signant cet acte. La concordance de l'*animus donandi* du *de cuius* et la volonté de M. B_____ de recevoir ces deux montants s'était ainsi manifestée lors de la signature de ce contrat au plus tard. La sentence arbitrale précitée avait confirmé que les avances de CHF 2'090'000.- et de CHF 12'802'715.- avaient été effectuées avant la conclusion de la convention et qu'elles faisaient donc partie du patrimoine du *de cuius*, en tant que créances, au jour de la signature de cet acte. Ainsi, seule l'exécution de la donation avait été différée jusqu'à l'entrée en vigueur de ladite sentence. Contrairement à ce qu'avançait l'hoirie, au jour de la signature de la convention, le *de cuius* s'estimait bel et bien créancier de M. B_____ pour lesdits montants, de sorte que l'identité du donateur de ces sommes et celle du donataire étaient connues à ce moment déjà. La convention ne contenait aucun élément indiquant que les parties avaient voulu soumettre la validité de leur acte à une condition, suspensive ou résolutoire. À supposer que tel fût le cas, celle-ci aurait été résolutoire, puisque la donation conclue le 19 novembre 2002 aurait cessé de

produire ses effets uniquement si l'existence des créances qu'elle visait avait été niée par l'arbitre, ce qui n'avait pas été le cas. Tous les éléments constitutifs du contrat de donation ayant été réunis en date du 19 novembre 2002, les droits de successions y relatifs devaient être rattachés à cette année-là. Sous la rubrique intitulée « Avances d'hoirie, donations et autres libéralités » de sa déclaration de succession du 29 juin 2015, l'hoirie avait elle-même indiqué le montant litigieux de CHF 14'893'000.- comme « Donation à titre d'avancement d'hoirie à M. B_____, selon convention du 19 novembre 2002 ». Les droits sur cette donation devaient donc être prélevés conformément aux art. 16 let. d et 17 al. 1 aLDS.

- 15) Par acte du 13 juillet 2017, l'hoirie a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice contre le jugement précité, en concluant principalement à son annulation, et subsidiairement [recte : préalablement] à l'audition de M. G_____.

Compte tenu du peu de pièces au dossier et de leur caractère non univoque sur l'existence d'un prétendu *animus donandi* avant la sentence arbitrale, sur la nature des relations entre feu M. A_____ et M. B_____, il ne pouvait être retenu qu'il n'existait aucun doute sur la décision à prendre. Vu la complexité des faits, le TAPI ne pouvait faire l'économie de l'audition de M. G_____, témoin pendant de longues années de l'évolution de la relation entre feu M. A_____ et M. B_____. Ainsi, la chambre de céans devrait soit procéder elle-même à l'audition de M. G_____ en la forme orale ou écrite, soit renvoyer la cause au TAPI pour qu'il y procède afin de respecter son droit d'être entendue.

Vu le caractère commercial des relations entre feu M. A_____ et M. B_____, il ne pouvait s'agir de donations au sens des droits civil et fiscal. D'après la jurisprudence (ATF 118 Ia 497), l'impôt sur les donations ne devait pas être perçu même lorsque la contreprestation était en disproportion évidente avec la valeur de la prestation de nature commerciale, ce qui ressortait de la sentence arbitrale. Subsidiairement, la gratuité des prestations et la volonté de donner de part ou d'autre ne pouvait aucunement être présumée avant la sentence arbitrale, compte tenu des divers litiges judiciaires à caractère commercial avec des mesures découlant du droit des poursuites qui avaient prédominé dans les rapports entre feu M. A_____ et M. B_____. Étant donné que les litiges entre ces derniers portaient précisément sur le fait que ni l'un ni l'autre ne s'estimait réciproquement débiteur et qu'ils avaient sollicité un arbitrage pour résoudre ce différend, la volonté de donner (« *animus donandi* ») de feu M. A_____ faisait manifestement défaut jusqu'à la date de la sentence arbitrale du 24 août 2004. S'il s'agissait d'une donation, celle-ci était exonérée conformément aux nouveaux art. 27A LDE et 17 LDS entrés en vigueur au 1^{er} juin 2004.

- 16) Le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.

- 17) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, en se ralliant intégralement aux considérants et conclusions du jugement attaqué et se référant à ses précédentes écritures.

Selon une juste application du principe de l'appréciation des preuves, le TAPI avait considéré à bon droit qu'il disposait d'un dossier complet lui permettant de trancher le litige et de se prononcer sur les griefs soulevés en toute connaissance de cause.

La jurisprudence citée par l'hoirie (ATF 118 Ia 497 consid. 3bb) démontrait que la proximité personnelle entre deux partenaires commerciaux constituait un indice important en faveur de l'existence d'une intention libérale. Le fait qu'il était difficile pour les intéressés d'établir un décompte précis de l'avance effectuée par le père à son fils, dont le solde s'est finalement élevé à plus de CHF 14'000'000.-, mettait également en doute le caractère « strictement commercial » de leurs relations et était difficilement envisageable dans les relations entre des tiers.

- 18) Dans sa réplique, l'hoirie a repris ses précédents développements.

L'AFC-GE soutenait à tort que M. B_____ s'estimait être le débiteur de feu M. A_____ par la signature de la convention du 19 novembre 2002. Elle faisait abstraction de l'ensemble des éléments objectifs et subjectifs de la volonté de donner, méthode d'analyse proscrite par le Tribunal fédéral particulièrement en matière de donations où les faits devaient impérativement être pris dans leur contexte global (ATF 118 Ia 497). Les manifestations de volonté au moment de la signature de la convention n'ayant pas été concordantes sur un montant déterminé en faveur d'une personne déterminée, il ne pouvait y avoir de volonté de donner (« *animus donandi* ») de M. B_____ à feu M. A_____ ou inversement. Les questions préliminaires tranchées par l'arbitre le 24 août 2004 visaient précisément à déterminer lequel de M. B_____ ou de feu M. A_____ était débiteur de l'autre et pour quel montant. La prétendue donation du défunt n'avait pas été déclarée à L'AFC-GE durant les périodes fiscales 2002-2004 car celui-ci considérait qu'il s'agissait à titre principal d'un transfert effectué à titre commercial, et subsidiairement seulement qu'il s'agissait d'une avance d'hoirie consentie au jour de la sentence arbitrale. Elle n'avait jamais soutenu que les avances faites par le défunt à son fils eussent été imposables et n'avait pas changé de position au cours de la procédure.

- 19) Les parties ont été informées par courrier du 16 octobre 2017 que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1) 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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) À titre préalable, la recourante sollicite l'audition de M. G_____ en qualité de témoin des relations entre le défunt et son fils, M. B_____, considérant que le TAPI ne disposait pas des éléments nécessaires au dossier lui permettant d'en faire l'économie pour trancher le litige. Elle ne fait en revanche plus valoir de violation de son droit d'être entendue durant la procédure de réclamation ou de première instance quant à la possibilité d'avoir pu exposer ses arguments.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (ATF 137 IV 33 consid. 9.2), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 ; 137 II 266 consid. 3.2). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 ; 134 I 140 consid. 5.3). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 138 I 232 consid. 5.1 ; 138 IV 81 consid. 2.2).

b. En l'espèce, cette requête en mesures d'instruction n'est pas motivée. On peut déduire des écritures de la recourante qu'elle devrait permettre de prouver ses allégations selon lesquels le défunt et M. B_____ entretenaient des relations d'affaires dans le cadre desquelles s'inscrivaient les avances d'hoirie effectuées par le premier en faveur du second. Toutefois, quelles qu'aient pu être les circonstances dans lesquelles les donations en faveur de M. B_____ ont été faites, il n'en demeure pas moins que les documents produits – dont le contenu sera examiné plus en détails ci-après – mentionnent expressément le terme d'« avance d'hoirie » et le fait que le père décédé a alors entendu venir en aide à son fils, du fait de leur lien de filiation.

Dès lors, la mesure d'instruction sollicitée n'étant pas de nature à influencer sur la solution du litige, c'est à bon droit que les premiers juges l'ont refusée. Elle sera par conséquent également rejetée par la chambre de céans.

-
- 3) À titre principal, le litige porte sur la détermination de la date à laquelle les avances d'hoirie ou donations de feu M. A_____ en faveur de son fils, M. B_____, ont effectivement pris effet afin de définir le droit applicable aux faits en question, compte tenu du changement législatif intervenu le 1^{er} juin 2004.
- 4) a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. 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, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1019/2015 précité).

- b. En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 513 n. 11). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12).
- 5) a. Les droits de succession sont un impôt frappant toute transmission de biens résultant d'un décès ou d'une déclaration d'absence, à quelque titre que cette transmission ait lieu (art. 1 al. 1 et 2 let. a LDS).
- b. Les héritiers légaux et les héritiers institués ont l'obligation de déclarer, pour la perception des droits en conformité des dispositions de la LDS, toutes les libéralités, quelle que soit leur date, reçues du défunt à titre soit d'avances d'hoirie

soit de donations, tant en pleine propriété qu'en nue-propriété ou en usufruit, ainsi que les remises de dettes et autres avantages semblables (art. 13 al. 1 LDS). Les légataires et autres bénéficiaires sont tenus aux mêmes obligations ; toutefois, ils en sont dispensés pour les libéralités faites plus de cinq ans avant le décès du donateur (art. 13 al. 2 LDS).

c. À teneur des art. 16 let. d et 17 al. 1 aLDS, en vigueur jusqu'au 1^{er} juin 2004, les avances d'hoiries et les donations aux parents en ligne directe étaient soumises aux droits de succession. Les modifications de la LDS, entrées en vigueur le 1^{er} juin 2004, exonèrent désormais desdits droits les donations faites aux parents en ligne directe (art. 6A al. 1 let. b LDS).

6) a. En principe, la loi fiscale lie l'imposition des successions et donations aux transferts et institutions du droit civil ; elle peut s'écarter du droit civil pour donner une définition propre des cas d'imposition mais, en vertu du principe de la légalité de l'impôt, elle doit le dire expressément (Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal suisse*, Neuchâtel 1998, p. 522). Lorsque la norme opère clairement son rattachement au droit civil, elle doit être appréciée dans le contexte du droit civil et les concepts du droit civil être pris dans leur acception civile (Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3^e éd., Bâle 2007, p. 52 ; Walter RYSER/Bernhard ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^e éd., Berne 2002, p. 78).

b. En droit civil, 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 CO). La donation est un contrat unilatéral – car une seule des parties s'oblige – et un acte bilatéral, car la concordance des volontés est exigée (art. 1 et 239 CO). 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 (Margareta BADDELEY in Luc THÉVENOZ/Franz WERRO, *Code des obligations I*, Commentaire romand, 2012, p. 1605 n. 5 à 7 ad art. 239 CO). Le contrat de donation, acte générateur d'obligation, a pour effet de créer un rapport d'obligation et de faire naître une créance (Margareta BADDELEY, *op. cit.*, p. 1616 n. 56 ad art. 239).

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.*, p. 1609 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 (arrêts du Tribunal

fédéral 2C_961/2010 du 30 janvier 2012, consid. 5.2 ; 4A_201/2009 du 24 juin 2009 ; Margareta BADDELEY, op. cit., n. 37 ad art. 239).

Ce contrat peut revêtir deux formes : la donation manuelle (art. 242 CO) où la naissance de l'obligation de donner et son exécution ont lieu au même moment et la promesse de donner (art. 243 CO) où la conclusion du contrat et son exécution ne sont pas simultanées et qui n'est valable que si elle est faite par écrit.

c. La promesse de donner fait naître, dans le laps de temps entre la conclusion du contrat et son exécution, une dette et une créance correspondante dans le patrimoine du donateur, respectivement du donataire. L'exécution subséquente du contrat n'enrichit plus le donataire et n'appauvrit plus le donateur (Margareta BADDELEY, op. cit., p. 1649 n. 15 ad art. 244).

Sur le plan fiscal, la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée depuis lors par le TAPI, a déjà eu l'occasion de confirmer qu'une créance dont disposait le contribuable à l'égard de sa mère, à la suite de la signature par celle-ci d'une promesse de donner, était imposable (DCRI/14/2007 du 22 janvier 2007 ; ATA/1351/2017 du 3 octobre 2017).

Selon la pratique constante du Tribunal fédéral, on se trouve en présence d'une donation au sens du droit fiscal lorsqu'une prestation est effectuée gratuitement entre vifs avec l'intention de faire une libéralité (« *animus donandi* »). Il y a intention de donner lorsqu'un transfert patrimonial est effectué sans la volonté d'obtenir une contre-prestation (arrêt du Tribunal fédéral 2A/303/1994 du 23 décembre 1996 consid. 3c et les références citées). La mise à disposition de patrimoine, le caractère gratuit et la volonté de donner sont communes au droit civil et au droit fiscal ; l'aspect subjectif de la volonté de donner signifie que l'attribuant doit avoir conscience et volonté d'effectuer une prestation patrimoniale et du caractère gratuit de celle-ci (ATF 118 Ia 497 consid. 2aa). 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 fiscal qu'en droit civil (ATF 118 Ia 497 consid. 2cc ; ATA/612/2016 du 12 juillet 2016 consid. 14 et les arrêts cités).

- 7) Pour déterminer le contenu d'un contrat, le juge doit rechercher, tout d'abord, la réelle et commune intention des parties selon l'interprétation dite subjective (art. 18 al. 1 CO) fondée notamment sur des éléments postérieurs au moment où le contrat a été conclu (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1; 132 III 626 consid. 3.1; 129 III 675 consid. 2.3).

S'il ne parvient pas à déterminer cette volonté réelle, le juge recherchera, en application du principe de la confiance, quel sens les parties pouvaient et devaient donner, selon les règles de la bonne foi, à leur manifestation de volonté réciproque

(ATF 127 III 444 consid. 1b). Sont déterminantes les circonstances qui ont précédé ou accompagné la conclusion du contrat (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1; 131 III 606 consid. 4.1) à l'exclusion des événements postérieurs (ATF 133 III 61 consid. 2.2.1).

- 8) Selon le Tribunal fédéral, la créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. La créance fiscale prend naissance *ex lege*, sans aucune autre intervention extérieure : la doctrine parle de la naissance immédiate de la créance fiscale. La taxation n'a aucun effet constitutif, elle n'est pas une condition de l'existence de la créance d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 308 ; ATF 107 Ib 376 consid. 3 et les références citées).

L'existence et le contenu de la créance fiscale sont fixés par la loi, raison pour laquelle dite créance est en principe irrévocable : dès l'instant où une créance fiscale est née, elle ne peut être réduite à néant par une opération destinée à effacer les faits générateurs lui ayant donné naissance (arrêt du Tribunal fédéral 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 ; 2C_692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2 et les références citées). La naissance *ex lege* de la créance fiscale a également pour conséquence que le moment de la réalisation du revenu ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable ; si tel était le cas, le contribuable pourrait différer et, par-là, déterminer lui-même en fonction de ses convenances personnelles à quel moment ce revenu est imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 ; 2C_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.2 in RDAF 2010 II 474 et les références citées).

- 9) En l'occurrence, malgré ses digressions, la recourante ne conteste pas que les montants en cause soient soumis à la LDS. Elle conteste en revanche le moment de la réalisation des éléments constitutifs du contrat de donation afin que les dispositions légales en vigueur depuis le 1^{er} juin 2004 soient appliquées à son cas.

Selon la convention du 19 novembre 2002, initiée par le souhait du défunt de « dans le cadre d'une planification successorale harmonieuse, faire le point sur ses relations » avec son fils, tout solde débiteur de ce dernier en sa faveur, résultant du décompte joint, serait considéré comme une avance d'hoirie. Il en allait de même du montant de CHF 340'000.- alors versé par le défunt à M. B_____ pour régler ses dettes professionnelles, ainsi que de tout montant futur mis à la disposition de celui-ci. De ces termes clairs et précis, il ressort que si les versements en cause avaient essentiellement pour but de solder les dettes professionnelles de M. B_____, il n'en demeure pas moins qu'ils l'ont été sans contrepartie, en raison d'une intention libérale de la part de feu M. A_____.

En outre, quand bien même des divergences existaient quant au montant dont M. B_____ était débiteur à l'égard de son père, ceux-ci s'accordaient

néanmoins sur le fait qu'il s'avérait plus vraisemblable que le débiteur soit le premier, et non pas le second. Ainsi, lors de l'établissement de la convention précitée, feu M. A_____ considérait bel et bien que M. B_____ lui devait les sommes constatées ultérieurement par l'arbitre. À cette date-là, celles-ci avaient d'ailleurs déjà été versées depuis plusieurs mois à M. B_____. Le principe même de les considérer comme des « avances d'hoirie » n'avait d'ailleurs pas été revu ni remis en question par cet arbitrage, dont la vocation à teneur de l'art. 4 était uniquement de vérifier et confirmer les éléments indiqués dans le décompte annexé à la convention du 19 novembre 2002.

Le contenu de la sentence du 24 août 2004 ne venait donc que confirmer les dispositions de cet acte, déjà exécutées, dont le but était parfaitement connu du défunt, à savoir abandonner en faveur de son fils, à titre d'avancements d'hoirie, les sommes de CHF 2'090'000.- et CHF 12'802'715.-. Pour en avoir bénéficié au plus tard le 19 novembre 2002, M. B_____ ne pouvait alors ignorer l'existence de ses libéralités, même s'il en contestait l'ampleur. Ainsi, la réelle et commune intention du père et du fils était de procéder à une donation à titre d'avancement d'hoirie.

Cette volonté est encore confirmée par la mention, dans la déclaration de succession déposée le 29 juin 2015 sous la rubrique « donations et libéralités », selon laquelle le montant de CHF 14'893'000.- consistait en une « donation à titre d'avancement d'hoirie à M. B_____, selon convention du 19 novembre 2002 ».

Pour le surplus, aucune condition, suspensive ou résolutoire, n'avait été posée à la validité ou l'exécution de la convention du 19 novembre 2002.

Il résulte de ce qui précède que les premiers juges ont retenu à juste titre que les éléments constitutifs de la donation étaient effectivement réalisés au moment de la signature de la convention du 19 novembre 2002, soit antérieurement au 1^{er} juin 2004.

Partant, l'intimée était fondée à percevoir les droits sur cette donation, conformément aux art. 16 et 17 aLDS alors en vigueur.

Le recours sera rejeté.

- 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 juillet 2017 par l'hoirie de feu Monsieur A_____, soit pour elle Me Matteo INAUDI, contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 juin 2017 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de l'hoirie de feu Monsieur A_____, soit pour elle Me Matteo INAUDI, un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 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 Me Nicolas Buchel, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mmes Krauskopf et Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

K. De Lucia

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :