

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/536/2009-ICC

ATA/691/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 novembre 2011

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur H _____

représenté par Me Henri-Jean Dubois-Ferrière, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 16 août 2010 (DCCR/1156/2010)

EN FAIT

1. Monsieur H_____, né le _____ 1943, est domicilié à Genève. Il est séparé de son épouse depuis 2007. Le couple a trois enfants majeurs, Madame E_____, Madame M_____ et Monsieur P_____.
2. Dans l'état des titres de ses déclarations fiscales 2005 et 2006, M. H_____ a déclaré être titulaire de créances résultant d'un prêt consenti à Madame R_____, d'un montant total de CHF 404'190.-, et à Monsieur O_____, fils de cette dernière, d'un montant de CHF 25'000.-. Ces prêts ne portaient pas intérêts et n'avaient pas fait l'objet d'une documentation à l'époque de leur octroi.
3. Le 28 septembre 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a prié M. H_____ de vérifier l'état de titres joint à sa déclaration fiscale 2006, en indiquant le montant des créances détenues envers Mme R_____ et M. O_____ ainsi que les intérêts produits par lesdites créances au 31 décembre 2006.
4. Le 12 octobre 2007, M. H_____ a confirmé que sa créance à l'égard de Mme R_____ était de CHF 404'190.- et celle à l'égard de M. O_____, de CHF 25'000.-, sans intérêts.
5. Il n'a plus mentionné ces créances dans l'état des titres de sa déclaration fiscale 2007, déposée le 30 juin 2008.
6. Sur le conseil d'un taxateur au service des titres de l'AFC, M. H_____ a écrit à celle-ci le 21 juillet 2008. Il communiquait le détail des versements effectués à Mme R_____ et M. O_____. Il avait versé en plusieurs fois CHF 187'760.- en 2001 et CHF 151'275.- en 2002, soit un total de CHF 404'190.- à Mme R_____, auquel il y avait lieu d'ajouter divers montants dont il n'avait plus le souvenir, versés ultérieurement. « Il s'agi[ssait] d'aides financières qui [pouvaient] être qualifiées de donations, n'apportant pas d'intérêts et ne devant pas être remboursées ». L'AFC les ayant considérées comme fortune mobilière, les avait taxées. Il n'avait pas réagi immédiatement et s'était acquitté de cet impôt. Il en demandait le remboursement.
7. Le 6 août 2008, le contrôleur en charge du dossier au service de l'enregistrement de l'AFC, a écrit à M. H_____. Celui-ci avait donné une somme en espèces à Mme R_____ et au fils de celui-ci. Toute donation étant soumise obligatoirement à l'enregistrement, il lui transmettait des formules à compléter et à retourner dans les meilleurs délais pour permettre cette opération.
8. Le 24 septembre 2008, l'AFC a adressé à M. H_____ un dernier rappel, lui accordant un ultime délai au 13 octobre 2008 pour retourner les documents, faute de quoi il serait procédé à une taxation d'office.

9. En date du 3 octobre 2008, Madame F_____, épouse de l'intéressé, s'est rendue à l'AFC où elle a rencontré le contrôleur précité. Elle lui a demandé de surseoir à la taxation, en lui faisant part de sa volonté d'introduire une demande de mise sous tutelle de M. H_____ auprès du Tribunal tutélaire.
10. En date du 7 octobre 2008, Mme F_____ et leurs trois enfants ont déposé une demande de mise sous tutelle de M. H_____ auprès du Tribunal tutélaire. Ils lui reprochaient de dilapider ses biens, notamment l'héritage de ses parents, et de se laisser aller à un état grave d'abandon. Ils soulignaient son addiction à l'alcool et son manque de discernement.
11. A la suite de l'entretien du 3 octobre 2008, Mme F_____ a écrit à l'AFC pour l'aviser de la procédure tutélaire pendante. Son courrier a été reçu le 10 octobre 2008. Elle priait le contrôleur concerné de suspendre ce dossier et de repousser le délai imparti. En tant qu'épouse et cosignataire de la déclaration d'impôts, elle s'opposait à une donation de CHF 429'190.- à Mme R_____ et M. O_____.
12. Le 7 novembre 2008, M. H_____ a transmis à l'AFC les deux formulaires de déclaration de donation mobilière complétés. Les montants versés à Mme R_____ s'élevaient à CHF 187'760.- en 2001, CHF 151'275.- en 2002, CHF 21'700.- en 2003, CHF 22'000.- en 2004 et CHF 21'455.- en 2005.

Ces libéralités avaient été accordées en espèces, de la main à la main, et il n'y avait pas d'avis bancaire ni de reçu.

A teneur des timbres humides figurant sur ce courrier, celui-ci a été reçu le 13 novembre 2008 par l'AFC et visé le 14 novembre 2008 par le contrôleur.
13. Le 13 novembre 2008, un avis de taxation d'office au sens de l'art. 170 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30) a été établi pour un montant total de CHF 249'637,70. Les droits avaient été calculés sur une donation de CHF 25'000.-, d'une part, et sur une autre de CHF 429'190.-, d'autre part. Une amende pour dépôt tardif de CHF 11'884,90 était également incluse.
14. Le 14 novembre 2008, l'AFC a adressé à M. H_____ un bordereau de droits d'enregistrement d'un montant total de CHF 249'637,70, selon la taxation d'office précitée.
15. Le 25 novembre 2008, M. H_____ a écrit à l'AFC. Il contestait le bordereau en question. Il avait malencontreusement établi un malheureux amalgame entre les termes de créance, prêt et donation, confondant la définition de ceux-ci. En réalité, Mme R_____ lui rembourserait les sommes concernées lorsqu'elle recevrait son avoir de prévoyance professionnelle.

16. Par pli recommandé du 17 décembre 2008, l'AFC a déclaré irrecevable la réclamation dès lors qu'il n'était pas possible de réclamer contre une décision de taxation d'office, selon l'art. 170 al. 2 LDE en vigueur jusqu'au 31 décembre 2008 (aLDE). Pour lui fournir une information complémentaire, elle lui rappelait qu'il avait lui-même reconnu, aux termes d'un courrier du 21 juillet 2008, que les versements effectués ne pouvaient être qualifiés de prêts mais constituaient des donations non remboursables. Il pouvait recourir contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), remplacée depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance.
17. En date du 16 janvier 2009, Mme R_____ a reconnu, par écrit, avoir reçu à titre de prêt sans intérêts, de la part de M. H_____, divers montants totalisant CHF 429'190.-, de 2001 à 2005.
18. Le 19 janvier 2009, M. H_____ a recouru auprès de la CCRA. Il a conclu à l'annulation du bordereau de droits d'enregistrement du 14 novembre 2008.
- Il avait prêté divers montants à Mme R_____ ainsi qu'à son fils, de 2001 à 2005. Ces sommes avaient été régulièrement portées dans l'état de titres de ses déclarations d'impôts passées. S'il avait indiqué à l'AFC que les montants prêtés à Mme R_____ étaient des donations, c'était qu'il pensait que ces sommes devaient être retranchées de sa fortune et induire une diminution de l'impôt correspondant. Il s'était rendu compte qu'il avait commis une méprise totale, en raison d'une confusion entre les termes de créance, prêt et donation. Sa confusion était due à un passage difficile lié à sa situation familiale et personnelle compliquée. Il avait pris conscience, par la taxation qui lui avait été adressée, de ses errements. Il annexait à son courrier une déclaration signée de Mme R_____, qui reconnaissait formellement sa dette à son égard.
19. Le 24 juillet 2009, l'AFC a conclu au rejet du recours. Elle avait à juste titre taxé d'office le recourant puisqu'il n'avait pas fourni dans le délai les pièces justificatives qui lui avaient été demandées, à savoir les déclarations de donation signées par lui-même, ainsi que les justificatifs de la date de la libéralité. Le 21 juillet 2008, le contribuable avait lui-même confirmé que les montants sur lesquels les droits d'enregistrement avaient été perçus constituaient des donations. Il ne saurait revenir sur sa déclaration parce qu'il en ignorait les suites fiscales et ne pouvait pas rectifier ces opérations pour obtenir une taxation plus favorable. L'amende de CHF 11'884.- devait également être maintenue. Elle correspondait bien au 20^{ème} des droits prévus par la loi.
20. Par ordonnance du 13 avril 2010, le Tribunal tutélaire a prononcé l'interdiction de M. H_____ et lui a désigné un tuteur. L'intéressé gère ses

biens d'une manière déraisonnable, négligente et imprévoyante, ce qui l'exposait, lui et sa famille, à tomber dans le besoin.

21. Le 16 août 2010, la CCRA a rejeté le recours. M. H_____ avait reçu un délai au 13 octobre 2008 pour fournir les documents demandés, sous peine de taxation d'office. Il n'avait pas respecté ce délai, ne les postant par courrier B que le 9 novembre 2008 alors que le délai échéait le 13 octobre 2008. L'AFC les avait reçus le 13 novembre 2008 et transmis le lendemain au taxateur concerné. Dès lors que le bordereau de droits d'enregistrement et l'avis de taxation étaient datés du 13, respectivement du 14 novembre 2008, l'AFC avait procédé à la taxation d'office en l'absence des pièces justificatives demandées. La procédure avait donc été respectée. Sur le fond, le recourant ne se prévalait d'aucun cas de force majeure qui permettait de justifier son retard dans la remise des formules de déclaration. La décision de taxation d'office n'était pas arbitraire et se fondait sur les éléments en possession de l'AFC, soit les montants que le recourant avait déclarés donner à Mme R_____ et au fils de celle-ci dans son courrier du 21 juillet 2008. L'attestation de Mme R_____ datée du 16 janvier 2009 n'était d'aucun secours. Il appartenait au contribuable de démontrer dans le délai de sommation que les donations étaient des prêts à long terme. Quant à l'amende, elle correspondait au 20^{ème} des droits prévus par l'art. 174 al. 2 let. b LDE.

22. Le 16 septembre 2010, M. H_____ a recouru auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Il a conclu, préalablement, à sa comparution personnelle et à l'audition de témoins, en particulier celle de Mme R_____, et, principalement, à l'annulation de la décision du 16 août 2010.

Il reprenait les faits exposés à la commission. La situation familiale et personnelle compliquée et difficile à laquelle il avait fait allusion dans son recours à la commission était liée au dépôt d'une demande de mise sous tutelle à son encontre par sa famille. Il avait fait appel auprès de la Cour de justice de l'ordonnance du Tribunal tutélaire du 13 avril 2010.

La taxation d'office avait été effectuée alors que l'AFC avait reçu les pièces justificatives demandées puisqu'il les avait postées le 13 novembre 2008. Au surplus, plusieurs éléments auraient dû éveiller la curiosité du contrôleur et l'inciter à déterminer la nature réelle de l'acte à enregistrer, même en cas de taxation d'office. Le contrôleur avait reçu la visite de Mme F_____ avant l'échéance du délai. Celui-ci aurait dû le convoquer pour lui demander de vive voix s'il s'agissait bien d'une donation, alors qu'il y avait une disproportion évidente entre les montants soi-disant donnés et sa fortune. Cette démarche était d'autant plus nécessaire au vu des conséquences d'une donation dont les droits équivalaient à plus de 55 % des sommes en question. Il n'avait pas fait une donation et l'AFC avait retenu à tort cet élément, qui était infirmé par la

déclaration signée par Mme R_____, reconnaissant avoir reçu le montant total de CHF 429'190.- à titre de prêt.

Subsidiairement, le bordereau du 13 novembre 2008 comportait une erreur matérielle. Le montant total des sommes qu'il avait versées s'élevait à CHF 429'190.-, incluse la somme de CHF 25'000.- remise à M. O_____. Or, les droits avaient été perçus sur les montants de CHF 429'190.- et CHF 25'000.-.

23. Par arrêt du 19 novembre 2010 (ACJC/1339/2010 dans la cause C/22709/2008), la chambre civile de la Cour de justice a annulé l'ordonnance susmentionnée du Tribunal tutélaire. Elle a institué en faveur de M. H_____ un conseil légal coopérant et gérant, l'a privé de l'exercice des droits civils en conséquence et lui a désigné un conseil légal.
24. Le 18 janvier 2011, sous la plume de son conseil, M. H_____ a renouvelé sa demande de comparution personnelle et d'audition de Mme R_____.
25. En date du 24 février 2011, Mme R_____ a confirmé par écrit devoir rembourser à M. H_____ la somme de CHF 429'190.-, reçue à titre de prêt. Elle s'engageait à la lui rembourser par versements mensuels de CHF 1'000.- minimum dès le mois de février 2011. Dès réception de son avoir de prévoyance professionnelle, elle réglerait le solde du prêt non remboursé à cette date. Si une des échéances mensuelles de remboursement devait ne pas être respectée, pour quelque motif que ce soit, le solde dû deviendrait immédiatement exigible.
26. Une audience de comparution personnelle des parties et d'enquêtes a eu lieu le 28 février 2011, en présence de Maître Claudio Realini, conseil légal de M. H_____.
 - a. M. H_____ a persisté dans les termes de son recours. Il connaissait Mme R_____, une voisine, depuis 26 ans. Il lui avait remis de l'argent depuis 2001 car elle rencontrait quelques difficultés financières. Mme R_____ n'avait pas un salaire élevé et avait un enfant à charge, dont le père était décédé. Il lui avait remis une somme d'environ CHF 429'000.-, laquelle représentait 80 % de ses économies. Il ne lui faisait pas payer d'intérêts. Mme R_____ lui avait dit qu'elle le rembourserait avec l'avoir de son deuxième pilier. Il ne savait pas quelles attentes elle avait à ce sujet. Il n'avait donc qu'une garantie morale. Ayant été mal renseigné par les collaborateurs de l'AFC, du service des titres, il avait déclaré les fonds en question comme une donation.
 - b. L'AFC a conclu au rejet du recours.
 - c. Selon Me Realini, le Tribunal tutélaire avait opté pour une mise sous tutelle de son pupille, pour des problèmes d'alcool et de mauvaise gestion. Si la chambre civile avait modifié le dispositif de l'ordonnance, elle avait maintenu la protection pour les mêmes raisons. Afin d'établir son rapport d'entrée, il avait cherché à

déterminer la situation financière exacte de M. H_____, lequel lui avait dit avoir prêté de l'argent à Mme R_____. Il avait rencontré Mme R_____ à la fin du mois de novembre 2010, ignorant l'existence de la présente procédure. M. H_____ lui en avait parlé lorsqu'il l'avait interrogé à propos d'un bordereau d'impôts de CHF 240'000.- à payer. M. H_____ lui avait expliqué que cela résultait d'une erreur dans sa déclaration fiscale. Les problèmes avaient surgi après que M. H_____ était allé voir l'AFC. Lors de sa rencontre avec Mme R_____, celle-ci avait immédiatement admis que M. H_____ lui avait remis un montant de CHF 429'190.- à titre de prêt. Elle avait alors signé un document valant reconnaissance de dette, s'engageant à rembourser CHF 1'000.- par mois dès février 2011 et le solde dès l'obtention de son deuxième pilier. Elle lui avait dit ne pas avoir d'autres dettes. Il n'avait pas la documentation bancaire permettant de vérifier la réalité des versements effectués par M. H_____ à Mme R_____, les soldes actuels des comptes de celui-là étant bien inférieurs à ceux datant de l'année 2000.

d. Mme R_____ a confirmé que M. H_____ lui avait remis diverses sommes d'argent pour un montant total de CHF 429'000.-, à titre de prêt. Aucun document n'avait été signé à l'époque. Elle le rembourserait à sa retraite, soit lorsqu'elle aurait 64 ans. Ils avaient convenu qu'ils vivraient alors ensemble grâce aux avoirs de son deuxième pilier, lequel s'élèverait à CHF 375'000.- environs. A l'heure actuelle, elle remboursait CHF 1'000.- par mois. Son salaire net était de CHF 4'200.- par mois et son loyer de CHF 1'155.- par mois. Elle n'avait plus de charge de famille. Elle faisait l'objet d'une saisie de salaire pour ses impôts à hauteur de CHF 1'150.- par mois et remboursait un prêt de CHF 20'000.- contracté auprès d'un autre ami, par mensualités de CHF 200.-. Elle n'avait jamais déclaré fiscalement la dette qu'elle avait contractée à l'égard de M. H_____ et n'avait aucune fortune. N'ayant pas tenu de comptes des montants empruntés à M. H_____, elle lui avait fait confiance lorsqu'il lui avait dit que cela représentait un total de CHF 429'190.-.

e. Au terme de l'audience, un délai au 31 mars 2011 a été accordé aux parties pour formuler d'éventuelles observations.

27. Dans ses observations finales du 22 mars 2011, M. H_____ a persisté dans ses conclusions. Les pièces versées à la procédure et les enquêtes avaient permis d'établir l'existence d'un contrat de prêt entre Mme R_____ et lui-même, de sorte qu'il ne saurait être question de donation.

28. Le 30 mars 2011, l'AFC a maintenu ses conclusions en rejet du recours. Les prestations accordées par M. H_____ à Mme R_____ constituaient une donation, qu'elle arrêta à un montant total de CHF 429'190.-.

-
29. Le 11 avril 2011, par l'intermédiaire de son conseil, M. H_____ a produit divers documents relatifs à la vente d'immeubles à Veyrier par lui-même et sa sœur, dont le produit lui avait permis d'accorder le prêt accordé à Mme R_____.
30. Par courrier du 20 avril 2011, Me Realini a indiqué que Mme R_____ continuait de rembourser par mensualités le prêt consenti par M. H_____ à son égard. Le Tribunal tutélaire avait approuvé son rapport d'entrée et considéré la créance de son pupille envers Mme R_____ comme un prêt.
31. Le 6 juin 2011, le juge délégué a tenu une audience de comparution personnelle des parties et d'enquêtes.
- a. Le contrôleur avait eu connaissance de la situation du recourant par une information du service des titres, lequel l'avait averti d'une donation faite par M. H_____ à Mme R_____. Il avait écrit à M. H_____ pour la première fois le 6 août 2008. Comme l'intéressé n'avait pas répondu, il lui avait adressé un rappel recommandé le 24 septembre 2008. Après avoir effectué la taxation le 13 novembre 2008, il avait envoyé le bordereau des droits d'enregistrement le 14 novembre 2008. Le même jour, il avait reçu le courrier de M. H_____ du 7 novembre 2008. Le bordereau de taxation était alors déjà envoyé. S'il avait eu connaissance du courrier précité de M. H_____ au moment de la taxation, il aurait taxé de la même manière. Le bordereau de taxation, visé par son supérieur hiérarchique, n'avait pas été adressé en courrier recommandé, seule la menace de taxation devant l'être à teneur de la loi. Il n'avait pas connaissance du changement législatif qui allait intervenir le 1^{er} janvier 2009 et prévoyait la voie de la réclamation. Il n'avait eu aucun contact avec M. H_____ et avec ses collègues du service des titres. Il avait rencontré Mme F_____ le 3 octobre 2008. Celle-ci lui avait demandé de surseoir à la taxation, en lui faisant part de sa volonté d'introduire une demande de mise sous tutelle auprès du Tribunal tutélaire. Elle ne lui avait alors donné aucun détail par rapport à sa situation conjugale et n'avait pas abordé le sujet de la remise d'argent à Mme R_____ par M. H_____. Lorsqu'il procédait à une taxation, il tenait compte de l'opération qui lui était soumise sans prendre en considération les raisons de celle-ci, voire la situation financière du contribuable. En l'occurrence, une donation lui ayant été déclarée, il avait procédé à la taxation. La venue de Mme F_____ dans les locaux de l'AFC et les informations qu'elle lui avait données ne changeaient rien à cela, dès lors qu'aucune procédure de mise sous tutelle n'était introduite et que M. H_____ avait écrit à l'AFC pour annoncer la donation. Il avait accordé un délai supplémentaire, qui n'avait pas été respecté. Seul M. H_____ était considéré comme donateur, de sorte qu'il était seul concerné par le bordereau des droits d'enregistrement. Dans ce cas, Mme F_____ n'était pas considérée comme contribuable.
- b. Selon la juriste représentant l'AFC, M. H_____ et son épouse étaient sous le régime de la séparation de biens. L'intéressé avait reçu de nombreux biens en
-

donation et en héritage. Il était donc libre de disposer de ses biens, même s'il n'était pas divorcé de son épouse. Elle a produit l'échange de correspondance entre le contrôleur et Mme F_____.

c. M. H_____ ignorait que son épouse s'était rendue à l'AFC. Elle ne lui avait pas davantage transmis le courrier que l'AFC lui avait adressé le 13 octobre 2008.

d. Me Realini a confirmé que Mme R_____ continuait de verser chaque mois CHF 500.- en remboursement de sa dette. Le Tribunal tutélaire avait approuvé son rapport d'entrée, lequel faisait état d'un prêt. Si la décision de la CCRA était confirmée, la situation de M. H_____ serait catastrophique, car il n'avait plus d'actifs pour payer le bordereau litigieux.

e. A l'issue de l'audience, un délai au 14 juin 2011 a été accordé à Me Realini pour transmettre son rapport d'entrée et indiquer la date à laquelle la première demande de mise sous tutelle avait été déposée.

Les parties ont été informées de ce que la cause était gardée à juger.

32. Par courrier du 14 juin 2011 adressé au juge délégué, le conseil légal de M. H_____ a remis copie de la première page d'un procès-verbal d'une audience du 27 novembre 2008 par-devant le Tribunal tutélaire. Selon ce document, M. H_____ avait affirmé que l'argent versé à Mme R_____ et M. O_____ était un prêt, et non pas un don. Son inventaire d'entrée en fonction était également joint.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Le recours a été interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente (art. 56A aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).
3. Le recourant ayant été mis sous tutelle d'abord, puis sous conseil légal, se pose la question de sa qualité pour recourir.

La capacité d'ester en justice est une conséquence de l'exercice des droits civils. Les personnes privées de l'exercice des droits civils (art. 13 et 17 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CCS - RS 210) doivent exercer leurs droits en justice par l'intermédiaire de leur représentant légal (art 17 CCS), sous réserve de droits appelés "strictement personnels" par la doctrine et la jurisprudence, qui ne sont pas en jeu dans le présent litige.

La mise sous tutelle entraîne une privation totale des droits civils (art. 17 CCS), contrairement à l'instauration d'un conseil légal, qui ne conduit qu'à une privation partielle de ces droits (art. 395 CCS) en imposant, notamment, le concours de ce conseil pour plaider et transiger (art. 395 al. 1 CCS).

En l'espèce, lors du dépôt du recours, le 16 septembre 2010, l'ordonnance du Tribunal tutélaire du 13 avril 2010 n'était pas entrée en force, l'intéressé ayant interjeté appel par-devant la chambre civile de la Cour de justice (ci-après : la chambre civile), qui n'a institué un conseil légal coopérant et gérant que le 19 novembre 2010, alors que le recours était pendant devant la chambre administrative.

Le recourant disposait ainsi pleinement de l'exercice de ses droits civils lors de la procédure devant la commission, puis à la date du dépôt du recours devant la chambre administrative. Ce n'est qu'après le jugement rendu par la chambre civile, soit en cours de procédure, que le recourant a perdu l'exercice partiel de ces droits et que le concours (et l'agrément) du conseil légal était nécessaire. Ce dernier, entendu en audience par le juge délégué, a ratifié le recours déposé par le contribuable, de sorte que le recours est ainsi recevable en tous points.

4. Le litige porte sur la question de savoir si la procédure de taxation a été suivie conformément à la loi et, dans l'affirmative, si la taxation d'office opérée correspond à la réalité de la situation du recourant.
5.
 - a. La loi 10253 modifiant la loi sur l'organisation judiciaire, adoptée le 18 septembre 2008, a apporté des modifications à d'autres lois, dont la LDE, notamment l'art. 170 al. 2 LDE. Elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009.
 - b. Conformément aux principes généraux en matière de droit intertemporel, sont déterminantes, en règle générale, les dispositions légales en vigueur lors de la réalisation de l'état de faits qui a des conséquences juridiques, sous réserve de dispositions particulières de droit transitoire (ATF 136 V 24, c. 4.3 ; ATF 130 V 445, c. 1.2.1).

En l'espèce, le bordereau de droits d'enregistrement litigieux ayant été notifié au recourant avant le 31 décembre 2008, la présente procédure est soumise à la aLDE. Au demeurant, les parties ne le contestent pas.

6. Selon cette loi, est réputée donation 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 (art. 11 al. 1 aLDE). 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 aLDE).

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 (J.-M. 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 (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^e éd., Bâle, 2007, p. 52 ; W. RYSER / B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4^e éd., Berne, 2002, p. 78).

Sous réserve des exceptions mentionnées aux art. 6, let. u et v, 28 et 29, al. 5 aLDE, les art. 3 let. h et 11 al. 1 aLDE prévoient 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-propriété ou en usufruit, est, en tant que donation, soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement.

7. L'art. 170 al. 2 aLDE dispose qu'en cas de taxation d'office, celle-ci n'est pas susceptible de réclamation ou recours, à moins que le débiteur des droits ou celui qui est tenu de faire enregistrer l'acte ou l'opération ne prouve qu'il a été empêché, pour cause de force majeure, de fournir les pièces et éléments justificatifs demandés selon l'exposé des motifs du projet de loi n° 2859, le texte de cet alinéa a été emprunté à celui de l'art. 42 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960, dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2009 (aLDS ; MGC 1965 7 / II 819).

Cette dernière étant pratiquement identique à celle de l'art. 331 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2002 (aLCP), la jurisprudence constante développée à propos de l'art. 331 aLCP est applicable par analogie (DCCR/114/2004).

Ainsi, le recours contre la taxation d'office est recevable en cas de contestation relative à la régularité formelle de la taxation, en cas de force majeure, ou si une violation du droit dans l'établissement de la quotité de la taxation est alléguée (ATA/266/2001 du 24 avril 2001 ; RDAF 1976 p. 56).

Dès lors, il s'agit d'examiner si la taxation d'office a été l'objet d'un vice de procédure (art. 331 al. 1 aLCP ; 42 al. 1 LDS ; art. 170 al. 1 aLDE), si le recourant

peut faire valoir un cas de force majeure (art. 331 al. 3 aLCP ; 42 al. 2 aLDS ; art. 170 al. 2 aLDE) ou l'arbitraire de l'administration.

8. Dans ce contexte, la régularité formelle de la procédure de taxation opérée en l'espèce mérite d'être examinée.
9. En vertu de l'art. 170 al. 1 aLDE, l'administration de l'enregistrement et du timbre peut taxer d'office un acte ou une opération soumis à l'enregistrement, si les pièces et éléments justificatifs ne sont pas fournis dans le délai imparti, par l'envoi d'un avis recommandé adressé au débiteur des droits ou à celui qui est tenu de faire enregistrer l'acte ou l'opération.

Selon la jurisprudence rendue en application de l'art. 331 aLCP, avant de procéder à une taxation d'office, l'administration doit respecter scrupuleusement la procédure prévue par cet article et, à cet égard, utiliser des formules dénuées de toute ambiguïté ; elle doit s'assurer que le contribuable a bien reçu le rappel recommandé, avec fixation du délai prévu (ATA W. du 11 janvier 1984). S'agissant des exigences de forme, elle doit attirer l'attention du contribuable sur les conséquences de son refus de la renseigner complètement (RDAF 1950 p. 21).

10. Le principe de la bonne foi entre administration et administré, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) exige que l'une et l'autre se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de toute attitude propre à tromper l'administré et elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 129 I 161 consid. 4 p. 170 ; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381 ; Arrêt du Tribunal fédéral 9C.115/2007 du 22 janvier 2008 consid. 4.2). Par ailleurs, la jurisprudence a tiré du principe de la bonne foi et de l'interdiction du formalisme excessif le devoir qui s'impose à l'administration, dans certaines circonstances, d'informer d'office le justiciable qui commet ou s'apprête à commettre un vice de procédure, à condition que celui-ci soit aisément reconnaissable et qu'il puisse être réparé à temps (ATF 125 I 166 consid. 3a p. 170 ; 124 II 265 consid. 4a p. 269-270, et les arrêts cités ; Arrêt du Tribunal fédéral 1A.246.2000 du 20 novembre 2000 consid. 2b).

En l'occurrence, avant l'échéance de l'ultime délai imparti par pli recommandé pour remplir et produire les documents et justificatifs utiles, le contrôleur du service de l'enregistrement de l'AFC en charge du dossier avait été avisé dès le 3 octobre 2008 par l'épouse du recourant du dépôt d'une demande de mise sous tutelle à l'encontre de celui-ci. Elle l'a encore écrit au contrôleur de l'AFC le 10 octobre 2008, en lui confirmant qu'elle s'opposait à la donation envisagée. Ces interventions aurait dû conduire ledit contrôleur à émettre des doutes au sujet de la capacité de discernement du contribuable à apprécier les tenants et aboutissants des démarches qu'il était en train d'entreprendre consistant

à convertir en don des montants déclarés comme créances jusqu'en 2006. Cela s'imposait d'autant plus, que les droits d'enregistrements (CHF 249'637,70) étaient élevés. Le contrôleur aurait dû interrompre la procédure de taxation ou tout au moins différer l'envoi de la décision de taxation d'office, le temps de clarifier la situation juridique de l'intéressé.

En notifiant sans attendre le bordereau de taxation d'office au recourant l'AFC a violé un principe essentiel de procédure garanti par les art. 5 al. 3 et 9 Cst. Sa décision doit être annulée déjà pour ce motif.

11. S'agissant de la notion d'arbitraire, la jurisprudence a précisé que la taxation d'office doit correspondre, dans la mesure du possible, à la situation réelle du contribuable (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel, 1998, p. 149). L'AFC doit cerner au plus près les moyens financiers du contribuable, avec tous les renseignements qu'elle détient malgré la carence de ce dernier. On ne saurait imposer une précision mathématique. En revanche, l'AFC ne peut se fonder sur de simples dénonciations ou se livrer à des interprétations et estimations dépourvues de tout fondement (ATA/350/2008 du 24 juin 2008 ; ATA/149/2005 du 15 mars 2005, et les références citées).

En l'espèce, au-delà de l'erreur commise dans les montants retenus par l'intimée pour le calcul des droits d'enregistrement, il résulte des enquêtes que la créance en question est effectivement un prêt, et non pas une libéralité. A cet égard, il ressort du dossier que le recourant a bien déclaré ses versements à Mme R_____ comme un prêt, dans les états de ses titres pour les années 2005 et 2006. Ce n'est que plus tard, qu'il en a changé la qualification alors que sa capacité de discernement était sujette à caution. A cela s'ajoute que les juridictions civiles, soit la chambre civile de la Cour de justice et le Tribunal tutélaire, ont considéré la somme en question comme un prêt de sorte que celle-ci figure désormais en tant que telle dans l'inventaire des biens du pupille.

Il résulte dans ces circonstances que le bordereau de taxation d'office des droits d'enregistrement adressé au recourant le 14 novembre 2008, l'a été de manière arbitraire.

12. Concernant l'existence éventuelle d'un cas de force majeure, ce point peut demeurer ouvert dans la mesure où le recours doit être admis pour les motifs susmentionnés.
13. En conséquence, la décision de la CCRA du 16 août 2010 devra donc être annulée de même que le bordereau de droits d'enregistrement du 14 novembre 2008.

14. Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu. Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée au recourant, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 septembre 2010 par Monsieur H_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 16 août 2010 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision du 16 août 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

annule le bordereau de droits d'enregistrement notifié par l'administration fiscale cantonale à Monsieur H_____ le 14 novembre 2008 ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à Monsieur H_____ une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'Etat de Genève ;

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 Henri-Jean Dubois-Ferrière, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste:

M. Vuataz Staquet

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :