

du 3 septembre 2002

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Hoirie de R._____ E._____

représentée par Monsieur M._____ G._____

EN FAIT

1. Le 2 juillet 1996 est décédé à Genève, R. _____
E. _____ G. _____. Il avait pour héritiers légaux
ses deux enfants, Madame G. _____ et
Monsieur G. _____

Le défunt était notamment propriétaire de sociétés immobilières, dont il détenait tout ou partie des actions.

2. a. Un litige civil est survenu, suite à l'existence d'un pacte successoral. Cette affaire est aujourd'hui réglée, la bénéficiaire du pacte successoral y ayant renoncé.

D'autre part, au niveau des droits de succession, divers désaccords sont survenus entre l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) et l'hoirie de feu M.G. _____ .

b. En particulier - et seule cette question reste litigieuse à ce jour - les hoirs G. _____ considéraient que les droits de succession devaient être calculés en tenant compte de la valeur fiscale des sociétés immobilières, alors que l'AFC retenait leur valeur vénale. Cette question a fait l'objet d'une réclamation, puis d'un recours devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission).

Cette dernière, dans sa séance du 13 décembre 2001 a partiellement admis le recours, sur la question notamment de la valeur des immeubles. Elle a retenu que, conformément à l'article 11 LDS, l'AFC devait se fonder sur la valeur vénale des immeubles pour estimer les actions de sociétés anonymes immobilières. En revanche, la commission s'est écartée de la pratique de l'AFC, ténorisée dans une lettre adressée à la présidente de la chambre des notaires le 27 février 2001, en ce qui concerne la prise en compte de la charge fiscale latente en matière de succession. La valeur vénale d'un immeuble détenu en nom sur le marché immobilier était supérieure à celle du même immeuble détenu par le biais d'actions d'une société immobilière; la différence était constituée de la charge fiscale latente, soit des impôts à payer lors de la dissolution des réserves latentes lorsque le

détenteur des actions liquide la société.

Pour procéder à ce calcul, la commission s'était fondée sur les instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune, établies par la conférence des fonctionnaires fiscaux d'état et de l'administration fédérale des contributions.

3. L'AFC a saisi le tribunal administratif d'un recours sur cette question. L'article 11 LDS indiquait qu'il fallait tenir compte de la valeur vénale de l'immeuble, dont il fallait déduire le passif justifié. Nul n'était besoin d'interpréter ce texte de loi, clair. Les charges dites latentes étaient précisément des passifs qui n'étaient pas justifiés, et qui ne pouvaient être déduits. L'AFC, par une application exceptionnelle des dispositions temporaires édictées afin de favoriser la liquidation des sociétés immobilières, admettait de déduire la charge fiscale latente pour une des sociétés immobilières, la seule qui était entrée en liquidation le 31 août 2000, sur décision des héritiers. Il s'agissait dans ce cas d'appliquer le courrier adressé à la présidente de la chambre des notaires du 27 février 2001.
4. L'hoirie R. _____ E. _____ s'est brièvement déterminée le 20 juin 2002. Elle concluait au maintien de la décision de la commission, s'étonnant toutefois que la valeur retenue pour la taxation en matière d'impôts (valeur fiscale) et celle lors d'une succession soit différente.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Il résulte de l'article 10 de la loi sur les droits de succession du 1er janvier 1961 - LDS - D 3 5,5, l'estimation, dans le cadre des droits de succession, des actions de sociétés anonymes immobilières doit être 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.

L'article 14 LDS, intitulé "passif" indique que toutes les dettes non prescrites dont la succession était grevée et dont il est justifié, notamment par la production d'actes réguliers, de jugements, de reconnaissances, de factures et de quittances sont déduits de la valeur de la succession.

3. Selon la jurisprudence constante du tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Toutefois, si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il faut alors rechercher qu'elle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose. Le sens qu'elle prend en son contexte est également important. En outre, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la constitution (ATF 109 1 a 442, 444 et les arrêts cités; ATAP du 13 octobre 1998).

En l'espèce, la lettre des articles 11 et 14 de la loi générale sur les contributions publiques - LCP - D 3 05 est parfaitement claire, et ne prête pas à confusion. L'estimation de la valeur d'un immeuble dans le cadre des droits de succession doit être faite en se fondant sur la valeur vénale de l'immeuble et des autres actifs de la société. C'est dès lors à bon droit que tant l'AFC que la commission ont fondé le calcul sur la valeur vénale des immeubles possédés par les sociétés anonymes immobilières, et non sur la valeur fiscale de ces derniers.

4. Reste à déterminer si, ainsi que l'a décidé la commission, la charge fiscale latente grevant potentiellement les actions des sociétés immobilières doit, ou non, être déduite de la valeur vénale desdits immeubles.

A nouveau, l'article 14 alinéa 1 LDS n'est pas équivoque : pour pouvoir être déduits, les passifs doivent être justifiés par la production d'actes réguliers, de jugements, de reconnaissances, de factures et de quittances. En l'espèce, et par définition, la charge fiscale latente ne peut être justifiée par pièces puisque - précisément - elle est latente. Dès lors, c'est à tort que la commission s'est écartée de la pratique de l'AFC, le texte clair de la loi ne permettant pas de donner à cette disposition un autre sens que celui retenu

par cette pratique.

5. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Il sera donné acte à l'AFC de son accord à ce que la valeur de la société "_____" soit diminuée de la quote-part de la charge fiscale y relative, cette dernière étant entrée en liquidation.
6. Au vu de l'issue du litige, un émolument de procédure, en CHF 1'000.-, sera mis à la charge de l'hoirie R._____ E._____ G._____ , qui succombe.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 février 2002 par L'administration fiscale cantonale genevoise contre la décision la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 13 décembre 2001;

au fond :

annule la décision du 13 décembre 2001 de la commission de recours dans la mesure où elle détermine la valeur des actions des sociétés immobilières en déduisant de la valeur vénale la charge fiscale latente;

donne acte à l'AFC de son accord à ce que la société immobilière "_____" soit déterminée en déduisant la charge fiscale de liquidation y relative;

la confirme pour le surplus;

met à la charge de l'hoirie de R._____ E._____ G._____ un émolument de CHF 1000.-;

communiqua le présent arrêt à l'Administration fiscale cantonale genevoise, à la

Commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi
qu'à Monsieur M. _____ G. _____ , mandataire de
l'hoirie R. _____ E. _____ G. _____ .

Siégeants : M. Thélin, président, M. Paychère, Mmes
Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges, M. Mascotto,
juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste : le président :

C. Del Gaudio-Siegrist

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux
parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega