RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1449/2004-FIN **ATA/838/2004**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 26 octobre 2004

dans la cause

Madame M.-K. K.

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. M. L. K. est décédé le 14 avril 2000 à … dans le canton de Genève où il était domicilié.

2. Il était marié à Madame M.-K. K., qui résidait à Londres au moment du décès et qui est actuellement domiciliée au Mexique. Un fils est né de leur union, Monsieur S. J.-F. K., né à Genève le … et domicilié à Londres. Ils sont les seuls héritiers légaux de feu M. K..

3. Par décision du 7 juillet 2000, le Juge de paix a ordonné l'administration d'office de la succession au motif que les héritiers légaux étaient inconnus.

4. Le 10 octobre 2000, le procès-verbal d'inventaire a fait état d'un total d'actifs de CHF 181'812,10.

5. Par courrier du 12 octobre 2000, Mme K. a demandé au Service des successions de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) de lui envoyer deux formules officielles afin qu'elle puisse remplir la déclaration de succession.

6. Dans sa réponse du 19 octobre 2000, l'AFC a informé Mme K. que l'administrateur d'office de la succession était encore en charge de dresser l'état des biens de la succession. Elle lui a néanmoins remis les formules demandées pour le cas où elle bénéficierait de prestations d'assurance-vie ou de prévoyance professionnelle.

7. En date du 10 novembre 2000, Mme K. a remis un certificat d'héritier attestant que son fils, né en …, et elle, tous deux domiciliés à Londres, étaient seuls héritiers légaux du défunt.

8. Le 19 décembre 2000, la Justice de paix a relevé de ses fonctions l'administrateur d'office de la succession.

9. Par lettres des 27 mars 2001 et 24 avril 2001 adressées à l'AFC, Mme K. s'est plainte du blocage des comptes de son défunt mari et de n'avoir pas encore reçu le dossier intégral de la part de la Justice de paix. Elle a ajouté que, dans ces circonstances, elle n'était pas en mesure de se déterminer sur une éventuelle acceptation de la succession.

10. Le 8 mai 2001, l'AFC a fixé à Mme K. un délai au 30 juin pour lui remettre la déclaration de succession dûment remplie. Elle lui a également rappelé qu'elle pouvait s'adresser à l'ancien administrateur d'office ou à la Justice de paix pour obtenir tous les documents de la succession.

11. L'AFC a réitéré sa demande par courriers des 24 septembre 2001 et 22 octobre 2001, en lui rappelant les dispositions légales applicables.

12. Sans nouvelles de Mme K., l'AFC lui a envoyé un dernier rappel daté du 25 février 2002, en lui fixant un dernier délai au 31 mars 2002 pour déposer la déclaration de succession, faute de quoi elle procéderait à une taxation d'office, conformément à la loi.

13. Mme K. n'ayant pas remis la déclaration de succession dans le délai fixé, l'AFC lui a expédié le 24 février 2003, à son adresse londonienne, un bordereau de droits de succession d'un total de CHF 7'682.-. Ce montant était basé sur un avoir imposable de CHF 181'791.- et comprenait des droits de CHF 5'955,60, une pénalité de CHF 1'050.-, des frais administratifs de CHF 15.- et des intérêts de retard de CHF 661,40.

14. Par fax du 15 avril 2003 et par pli recommandé du 15 mai 2003, Mme K. a déposé une réclamation contre ledit bordereau de droits de succession, en expliquant qu'en raison d'un « séjour à l'étranger dû à une maladie », elle avait reçu tardivement la taxation d'office. Elle a joint un certificat médical à l'appui de sa réclamation.

15. Par décision du 3 juin 2003, que Mme K. affirme avoir reçue le 11 juillet 2003, l'AFC a rejeté la réclamation.

L'AFC a rappelé que la taxation d'office n'était pas susceptible de réclamation ou de recours, à moins que le redevable ne prouve qu'en raison d'un cas de force majeure, il a été empêché de remettre sa déclaration.

Comme le certificat médical se rapportait à la période du 3 mars 2003 au 3 avril 2003, l'AFC a considéré que Mme K. aurait objectivement pu déposer sa déclaration de succession avant l'ultime délai fixé au 31 mars 2002. De plus, Mme K. n'avait jamais sollicité une prorogation de délai pour le dépôt de ladite déclaration. Enfin, malgré les demandes successives de l'AFC, elle n'avait jamais remis les éléments et pièces justificatives.

16. Le 23 juillet 2003, Mme K. a interjeté recours contre la décision de l'AFC devant la commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après : CCRMI), en prétendant avoir été empêchée de déposer une déclaration de succession contenant toutes les pièces justificatives pour les déductions autorisées en raison des refus de la Justice de paix de lui communiquer l'ensemble du dossier et de l'administrateur d'office de lui remettre le prix de la vente des divers biens mobiliers et de divers remboursements de tiers.

Pièces à l'appui, elle démontrait avoir payé un impôt à la source de CHF 14'896,70 sur le capital décès de la prévoyance professionnelle de CHF 181'815.- et de CHF 1'440.- sur le capital de la prévoyance individuelle liée du 3ème pilier.

Le bordereau de droits de succession constituant selon elle une double imposition, elle concluait à l'annulation de celui-ci et de la décision sur réclamation du 3 juin 2003.

17. En date du 29 juillet 2003, la CCRMI a accusé réception du recours de Mme K. contre la décision de l'AFC.

18. Le 24 septembre 2003, Mme K. a interpellé la CCRMI au motif qu'elle n'avait reçu ni accusé de réception ni décision de sa part. Elle l'avisait que, par conséquent, elle se trouvait dans l'obligation de poursuivre la procédure pour défendre ses droits contre la taxation d'office et le blocage de la succession.

19. Le 8 octobre 2003, la CCRMI a envoyé à Mme K. une copie de sa lettre d'accusé de réception du 29 juillet 2003.

20. Dans ses observations du 23 décembre 2003, l'AFC a conclu au rejet du recours en considérant, premièrement, que la réclamation était tardive et que ce retard n'était pas justifié par un cas de force majeure. Deuxièmement, Mme K. n'avait pas remis sa déclaration de succession dans le délai fixé, ni même postérieurement. Enfin, la taxation d'office n'était pas arbitraire quant aux montants retenus et les pénalités étaient justifiées.

21. Le 21 juin 2004, la CCRMI a partiellement admis le recours de Mme K. au motif que l'AFC avait procédé à une double imposition économique. Par conséquent, la CCRMI a modifié le procès-verbal de taxation d'office en réduisant l'avoir net imposable de CHF 181'791.- à CHF 9'939.- et réduit l'amende de CHF 1'050.- à CHF 100.-. La cause a été renvoyée à l'AFC afin qu'elle établisse un nouveau bordereau de droits de succession conformément aux considérants.

22. Le 28 juin 2004, la décision de la CCRMI a été envoyée par acte judiciaire à Mme K.. Celle-ci n'a pas retourné l'accusé de réception de la décision.

23. Le 8 juillet 2004, le Tribunal administratif a reçu un recours de Mme K. « contre double taxation de succession », dans lequel elle se plaignait notamment que la CCRMI n'avait pas accusé réception de son recours ni rendu de décision, et qu'elle avait gardé le silence le plus complet depuis la dépôt de son recours le 23 juillet 2003.

24. Le 12 juillet 2004, l'administration postale mexicaine a enregistré l'ouverture de la lettre recommandée de la CCRMI du 28 juin 2004.

25. Le 20 juillet 2004, la décision de la CCRMI a été distribuée à Mme K..

26. Le 23 juillet 2004, la CCRMI a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

27. Dans sa réponse au recours du 4 août 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours.

28. Le 6 août 2004, Mme K. a accusé réception de la décision de la CCRMI du 21 juin 2004.

Le même jour, elle a envoyé au Tribunal administratif un complément à son recours du 7 juillet 2004, intitulé « recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ».

29. En date du 20 août 2004, le Tribunal administratif a accusé réception du complément de recours de Mme K., daté du 6 août 2004, et l'a informée que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. En raison des lenteurs de la poste internationale, la recourante n'a reçu que le 20 juillet 2004 la décision que la CCRMI lui a envoyée par acte judiciaire le 28 juin 2004. Ainsi, elle n'avait pas connaissance de ladite décision lorsque, le 7 juillet 2004, elle a rédigé un recours à l'intention du Tribunal administratif, dirigé contre la double imposition de l'AFC, ainsi que contre le prétendu silence de la CCRMI. Ce faisant, il semble que la recourante se plaignait d'un déni de justice formel. Toutefois, comme la CCRMI avait rendu une décision et que la recourante a pu en prendre connaissance et s'exprimer à son sujet, son premier recours est devenu sans objet. Dès lors, reste à examiner la recevabilité de sa deuxième écriture datée du 6 août 2004 et dirigée, cette fois, contre la décision de la CCRMI du 21 juin 2004.

La recourante devait s'opposer à la décision de la CCRMI auprès du Tribunal administratif dans les 30 jours à compter de sa notification (art. 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). La notification étant intervenue le 20 juillet 2004, le recours du 6 août a été interjeté dans le délai. Partant, il est recevable.

En ce qui concerne son contenu, le recours est conforme aux exigences légales (art. 65 LPA).

Les deux écritures de la recourante ayant été instruites sous le même numéro de procédure, il n'y a pas lieu de procéder à une jonction au sens de l'article 70 alinéa 1er LPA.

2. La recourante reproche à la CCRMI de ne pas s'être prononcée au sujet du bien-fondé d'ordonner l'administration d'office de la succession, de l'autorisation par le service des successions de la vente intégrale du mobilier du défunt, du séquestre du compte bancaire et de la demande de levée du séquestre du compte bancaire.

Selon l'article 67, 1er alinéa, de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS – D 3 25), le débiteur ou l'ayant droit dont la réclamation n'a pas été intégralement admise peut recourir contre la décision du département des finances à la commission cantonale de recours prévue en matière d'impôts. Comme son nom l'indique, la CCRMI est compétente en matière d'impôt, pour connaître des décisions rendues par l'administration de l'enregistrement et du timbre, notamment la décision de taxer d'office une succession selon l'article 42 LDS.

Toutefois, contrairement à ce que semble croire la recourante, la compétence de la CCRMI ne s'étend pas au bien-fondé de la décision de la Justice de paix d'administrer d'office la succession de feu M. K., ainsi qu'au déroulement de cette administration d'office. C'est donc à bon droit que la CCRMI a ignoré les griefs de la recourante quant à l'administration d'office de la succession et n'a pas instruit les preuves y relatives.

3. La recourante se plaint d'une ingérence dans sa vie privée au cours des procédures intervenues depuis le décès de son mari, en particulier parce qu'il a été mentionné plusieurs fois qu'elle et son mari étaient séparés alors qu'ils étaient mariés.

Une fois encore, la CCRMI n'était pas compétente pour connaître de ce grief, ni le Tribunal administratif non plus ; c'est pourquoi il est irrecevable.

4. La recourante reproche à la CCRMI d'avoir entériné à tort la validité du procès-verbal d'inventaire au décès du 10 octobre 2000, qui a servi de base pour la taxation d'office. Elle affirme qu'il est incomplet car il mentionne un total d'actifs de CHF 181'812,10, alors qu'il y manquerait un montant total de CHF 73'352,65. La recourante semble ainsi affirmer que l'AFC, et ensuite la CCRMI, ont sous-évalué le montant de l'avoir net imposable.

Selon l'article 62, alinéa 8, de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17), l'inventaire peut être complété ou corrigé en tout temps. En outre, la CCRMI peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 51 al. 1 LPFisc). Toutefois, en matière de droits de succession, elle ne peut procéder à une reformatio in pejus (ATA/668/2004 du 24 août 2004, consid.9).

En l'espèce, la CCRMI a réduit l'avoir net imposable du procès-verbal de taxation d'office au montant de CHF 9'939.-, car les prestations versées au titre de la prévoyance individuelle et de la prévoyance professionnelle avaient déjà été taxées à la source en vertu de l'impôt ordinaire sur le revenu. Le bien-fondé de la suppression par la CCRMI de ces deux postes du procès-verbal de taxation d'office n'est pas contesté par la recourante. En revanche, elle conteste les montants dont fait état le procès-verbal d'inventaire au décès, repris par la taxation d'office, s'agissant des postes « mobilier vendu » et « UBS – compte personnel ». Elle semble affirmer que

les montants indiqués sont inférieurs à la réalité. Or, si la CCRMI avait retenu des montants plus élevés que ceux dont le procès-verbal d'inventaire au décès fait état, la recourante aurait dû payer un montant de taxation plus élevé. Elle aurait ainsi subi une reformatio in pejus, ce à quoi la CCRMI ne pouvait procéder. Par conséquent, c'est à juste titre que la CCRMI s'est fondée sur les montants dont fait état le procès-verbal d'inventaire au décès.

Pour le surplus, le poste « mobilier vendu » du procès-verbal d'inventaire au décès fait état d'un montant de CHF 300.-, qui résulte de la vente des meubles de l'appartement. Toutefois, la recourante prétend qu'elle aurait dû être imposée sur la valeur du mobilier assurée auprès de la Winterthur Assurance au moment du décès, à savoir CHF 30'000.-, conformément à l'article 17 de l'ordonnance du 16 novembre 1994 sur l'établissement de l'inventaire de la succession en vue de l'impôt fédéral direct (Oinv – RS 642.113) qui stipule que : « les biens meubles tels que le mobilier de ménage, le mobilier d'exploitation, l'outillage agricole et le bétail doivent être mentionnés sommairement. S'ils sont assurés, on indiquera leur valeur d'assurance d'après la police. ». Toutefois, la recourante n'a pas fourni le contrat d'assurance ménage à la Winterthur qui aurait permis de prouver son existence, ainsi que le montant assuré. Le mobilier ayant été vendu pour un montant de CHF 300.-, le tribunal de céans ne voit pas en quoi ce chiffre serait incomplet et cela ne ressort pas non plus des pièces mentionnées par la recourante. En outre, si la CCRMI avait retenu un montant de CHF 30'000.- au lieu de celui de CHF 300.-, elle aurait à nouveau procédé à une reformatio in pejus, pratique interdite en matière de successions.

Enfin, le poste « UBS – compte personnel » du procès-verbal d'inventaire fait état d'un montant de CHF 8'922.-. La recourante prétend qu'il aurait fallu retenir le montant de CHF 18'594.-. Elle allègue à l'appui de cette affirmation les relevés de compte bancaire de feu son époux pour les mois de janvier à mars 2001, ainsi que diverses copies de courriers. Or, le procès-verbal d'inventaire au décès a pris en compte les montants des comptes bancaires tels qu'ils apparaissaient à la date du décès du de cujus, à savoir le 14 avril 2000. C'est pourquoi les relevés de compte datant de 2001 produits par la recourante ne sont pas des preuves pertinentes. Si la CCRMI avait retenu un montant plus élevé, elle aurait encore procédé à une reformatio in pejus illégale. La recourante allègue également des copies de courriers dans ses recours du 23 juillet 2003 et du 7 juillet 2004, afin de démontrer que le procès-verbal d'inventaire au décès était incomplet. Toutefois, ces prétendues preuves n'exposent pas en quoi le total d'actifs finalement retenu par la CCRMI serait inexact. Pour ces motifs, le procès-verbal d'inventaire ne saurait être considéré comme incomplet.

5. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1er LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS,

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevables les recours interjetés les 7 juillet et 6 août 2004 par Madame M.-K. K. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 21 juin 2004;

au fond :

dit que le recours du 7 juillet 2004 est sans objet ;

rejette le recours du 6 août 2004;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 500.-;

communique le présent arrêt à Madame M.-K. K. ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges**.**

Au nom du Tribunal Administratif :

la greffière-juriste :	la vice-présidente :
C. Del Gaudio-Siegrist	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :