

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1464/2008-FIN

ATA/677/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 22 décembre 2009

dans la cause

COMMUNAUTÉ X_____

et

SOCIÉTÉ M_____

et

LA LIGUE C_____

représentées par Me François Comte, notaire, exécuteur testamentaire

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame Y_____ est décédée (ci-après : la défunte) à Genève le _____ 2003. Elle a institué pour héritières, à parts égales entre elles, la Communauté X_____, la société M_____ et la Ligue C_____, toutes sises dans le canton de Genève (ci-après : les hoirs). Me François Comte, notaire, a été désigné comme exécuteur testamentaire (ci-après : l'exécuteur testamentaire).
2. Le 7 avril 2004, l'inventaire des biens de la succession a été établi. L'actif brut s'élevait à CHF 351'243.-, les dettes se montaient à CHF 104'510.-, l'actif net s'établissant à CHF 246'733.-. Sous la rubrique des créances chirographaires, il était mentionné que la défunte possédait auprès de la société R_____ S.A. à Genève, un dépôt de CHF 70'000.- dont les intérêts échus au jour du décès se montaient à CHF 2'430.-, la créance étant inscrite pour CHF 72'431.- (sic).
3. Le 6 octobre 2004, l'exécuteur testamentaire a établi la déclaration de succession et l'a transmise à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC). Sous la rubrique "créances, titres, etc.", le dépôt auprès de R_____ S.A. était inscrit, en capital et intérêts, pour CHF 0.-, avec la mention "fonds irrécupérables". L'actif brut se chiffrait à CHF 321'776.-, les dettes à CHF 103'344.- et l'avoir net imposable à CHF 218'432.-.
4. Le 15 novembre 2004, l'AFC a demandé à l'exécuteur testamentaire de lui transmettre l'état de collocation de la faillite de R_____ S.A. ou les actes de défaut de biens concernant cette société.
5. Le 24 décembre 2004, l'exécuteur testamentaire a répondu qu'une procédure de recouvrement de la créance de CHF 70'000.- était en cours contre R_____ S.A.
6. Le 8 juillet 2005, il a confirmé à l'AFC que la créance susmentionnée était "en l'état" irrécupérable et que des procédures civile et pénale avaient été engagées "contre le débiteur".
7. Le 15 août 2005, l'AFC a transmis aux hoirs un bordereau d'impôts sur les successions (ci-après : le bordereau) de CHF 95'134,30. Il était établi sur la base d'un actif brut de CHF 394'206.-, de dettes retenues à concurrence de CHF 97'177.-, pour un avoir net imposable de CHF 297'029.-. La créance à l'encontre de R_____ S.A. avait été comptabilisée comme actif en CHF 72'430.-.
8. Par courrier du 29 août 2005, l'exécuteur testamentaire a élevé, pour le compte des hoirs, une réclamation contre le bordereau. La créance rajoutée à l'actif de la succession n'avait plus aucune valeur au jour du décès. Cela n'était toutefois apparu qu'au moment où il avait dénoncé le dépôt au remboursement, à

son échéance, R_____ S.A. lui ayant répondu qu'elle ne pouvait pas payer. En outre, la succession avait dû assumer des frais de justice et d'avocat pour un montant de CHF 9'179.- afin d'essayer de récupérer cette créance, frais que la défunte aurait dû assumer si elle avait survécu. Il convenait dès lors d'ajouter ces frais au passif de la succession.

La réclamation portait encore sur d'autres points qui ne sont plus litigieux.

9. Le 4 mai 2006, l'AFC a rejeté la réclamation relative à la créance litigieuse. L'insolvabilité de R_____ S.A. n'était pas établie. Quant aux frais d'avocat engagés pour son recouvrement, ils ne grevaient pas les avoirs de la défunte au moment du décès et ne pouvaient donc être déduits.

10. Par acte du 22 mai 2006, l'exécuteur testamentaire a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée depuis le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), contre la décision susmentionnées, concluant à la déduction de CHF 72'430.- au titre d'actif sans valeur au jour du décès et de CHF 9'179.- au titre de passif supplémentaire grevant le patrimoine au jour du décès.

L'insolvabilité de R_____ S.A. existait au moment du décès, même si elle n'était apparue que le 31 mai 2004, au moment où l'exécuteur testamentaire avait demandé le remboursement du capital et des intérêts du dépôt confié par la défunte. Les frais d'avocat grevaient de manière latente le patrimoine de la défunte au jour de son décès, car, si elle avait survécu, elle aurait dû les engager pour tenter de recouvrer sa créance.

11. Le 30 mars 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours, pour les motifs invoqués dans la décision querellée.

12. Le 31 mars 2008, la commission a rejeté le recours.

Aucune pièce ne démontrait que la créance de la défunte n'avait manifestement plus aucune valeur au moment du décès ou qu'il n'était plus possible d'obtenir son remboursement en raison de l'insolvabilité absolue de la société débitrice. De même, il n'était pas prouvé que les honoraires d'avocat représentaient une créance exigible au moment du décès ou qu'ils étaient liés à la détermination de la masse successorale.

13. L'exécuteur testamentaire a recouru pour le compte des hoirs le 28 avril 2008 auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée, demandant implicitement son annulation et répétant les conclusions qu'il avait formulées devant la commission. Il a repris en substance son argumentation antérieure, ajoutant que l'actionnaire et administrateur unique de R_____ S.A.

avait usé d'un procédé de cavalerie au détriment de ses clientes et avait été condamné pénalement pour cela.

Il ressortait des pièces produites avec le recours que l'exécuteur testamentaire s'était constitué partie civile dans le cadre de la procédure pénale.

14. Le 20 mai 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours. Les hoirs n'avaient toujours pas démontré que la société débitrice était insolvable au moment du décès et les honoraires d'avocats ne grevaient pas le patrimoine de la défunte lorsque celle-ci est décédée.
15. Le 30 septembre 2008, le juge délégué a invité l'exécuteur testamentaire à formuler d'éventuelles observations complémentaires.
16. Le 7 octobre 2008, l'exécuteur testamentaire a persisté dans ses conclusions et transmis un extrait du registre du commerce de Genève (ci-après : RC) indiquant que R_____ S.A., en liquidation, avait été radiée d'office le 16 juillet 2008. Cette société ne pourrait donc jamais revenir à meilleure fortune.
17. Le 27 mars 2009, le juge délégué a sollicité de la Cour de justice la remise en consultation de la procédure pénale P/3006/04 visant l'actionnaire unique de R_____ S.A.
18. Le 22 juin 2009, le tribunal de céans a ordonné l'apport à la procédure de l'arrêt de la Cour correctionnelle avec jury du 14 septembre 2006, de celui de la Cour de cassation du 2 mars 2007 et de l'arrêt du Tribunal fédéral du 8 juillet 2007 dans la procédure pénale précitée. Il en résulte que l'actionnaire unique de R_____ S.A. a été condamné à trois ans d'emprisonnement pour abus de confiance aggravé, notamment au détriment de la défunte. Les détails utiles de ces arrêts seront repris en tant que de besoin dans les considérants en droit.
19. Le 23 juillet 2009, après avoir pris connaissance des arrêts précités, l'AFC a persisté dans sa position, estimant que ces pièces n'apportaient pas la preuve de l'insolvabilité de la société à la date du décès de la de cujus.
20. Le 31 juillet 2009, les parties ont été avisées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56 B de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. La procédure administrative est régie par la maxime d'office conformément à l'art. 19 LPA. Une des conséquences est l'inapplicabilité des règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Elles sont remplacées par les pouvoirs d'investigation du tribunal et le devoir de collaboration des parties, prévu à l'art. 22 LPA.

Le droit fiscal est régi par des règles particulières. On admet que si l'administration supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments imposables, il incombe en revanche au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (RDAF 1996 p. 427; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2^e éd., 2002, § 22/9). En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, le fardeau de la preuve est renversé et c'est le contribuable qui doit remettre en cause le point de vue de l'administration (RDAF 1967 p.142).

3. Pour les successions ouvertes dans le canton de Genève, les droits de succession sont perçus sur tous les biens qui en dépendent (art. 1 al. 2 let. a et 4 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25). L'estimation des biens délaissés s'établit d'après leur valeur au jour du décès (art. 8 al. 1 LDS). Ces biens comprennent les créances, qui sont estimées au pair, à moins qu'à raison de l'insolvabilité plus ou moins complète du débiteur, il n'y ait lieu de les considérer comme partiellement ou totalement perdues (art. 11 al. 2 LDS ; ATA/325/2008 du 17 juin 2008 et les références citées).
4. Les héritiers de cujus ont l'obligation de déposer une déclaration de succession énonçant tous les biens délaissés par celui-ci (art. 29 al. 1 et 31 LDS). Cette déclaration fixe l'ensemble des actifs et passifs de la succession et est accompagnée des pièces justificatives nécessaires (art. 8 al. 3 LDS).
5. La loi autorise les ayants droit à déclarer une partie des créances comme irrécouvrable en raison de l'insolvabilité du débiteur.

L'AFC possède en cette matière un pouvoir d'appréciation et peut refuser de dispenser les créances de l'impôt soit partiellement, soit totalement, si les justifications qui lui sont présentées n'établissent pas suffisamment l'insolvabilité absolue des débiteurs (ATA/325/2008 déjà cité ; ATA/217/1998 du 21 avril 1998 et les références citées).

6. Le Tribunal administratif s'est déjà prononcé sur le degré de probabilité du recouvrement d'une créance dans le cadre de l'application de l'art. 45 al. 7 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Il a jugé que le contribuable avait considéré à tort comme une perte sa créance à l'encontre d'une personne qui était incarcérée et était dans une situation financière particulièrement critique, dès lors que celle-ci pouvait reprendre une activité économique et revenir à meilleure fortune. Ce n'est qu'en cas d'insuccès définitif

d'une procédure de recouvrement que le créancier pouvait déduire sa créance comme une perte commerciale (ATA B. du 9 avril 1986).

S'agissant de l'incertitude de l'exécution d'une créance, la jurisprudence a posé des critères restrictifs : il faut que le débiteur apparaisse comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable (ATA/440/2005 du 21 juin 2005 ; ATA/147/2003 du 18 mars 2003).

En matière de droits des successions, le tribunal de céans a jugé que des créances étaient partiellement ou totalement perdues et partant, exonérées d'impôt, si les justificatifs présentés établissaient de manière certaine l'insolvabilité absolue des débiteurs (ATA F. du 8 décembre 1992).

En matière de perte commerciale, la doctrine considère que "la perte est définitive lorsque, à vue humaine, il n'apparaît pas possible d'attendre le retour à l'état antérieur, ni de compter sur une appréciation réelle de la valeur du bien en cause" (R. OBERSON, Les pertes commerciales fiscalement déductibles, in Archives 48 p. 109).

7. a. L'insolvabilité est une notion de droit fédéral. Le débiteur est insolvable lorsqu'il ne dispose pas de moyens liquides suffisants pour acquitter ses dettes exigibles (ATA/639/2003 du 26 août 2003).
- b. Selon la jurisprudence constante du tribunal de céans, seul celui dont l'insolvabilité s'est étendue sur certaines périodes sans qu'il ait pu redresser sa situation financière et amortir régulièrement ses dettes doit être considéré comme insolvable (ATA/639/2003 précité). La notion d'insolvabilité n'est pas liée quant au fond à certains faits ou manifestations extérieurs, comme la faillite ou la saisie, car de tels faits ne prouvent qu'indirectement l'incapacité de paiement du débiteur et n'excluent nullement la possibilité de prouver l'insolvabilité d'une autre façon. L'insolvabilité est constituée par un état de fait réalisé lorsque le débiteur manque des moyens financiers nécessaires pour désintéresser ses créanciers ; il faut cependant que cet état de fait ne soit pas simplement passager, comme cela arrive par exemple quand le débiteur se trouve dans l'impossibilité momentanée de réaliser ses actifs (A. FAVRE, Droit des poursuites, Fribourg 1974, p. 285 ; P.-R. GILLIÉRON, Poursuite pour dettes, faillite et concordat, Lausanne 1988, p. 265). Il est nécessaire que la créance soit irrécouvrable à un certain moment, c'est-à-dire qu'il soit établi que le créancier n'a pu obtenir que partiellement le paiement de sa créance, après avoir utilisé tous les moyens de droit dont il disposait (ATF 68 II 177 = JdT 1942 I 565 ; ATA/758/2004 du 28 septembre 2004).

L'insolvabilité est présumée lorsqu'une faillite est ouverte et lorsque le poursuivant s'est fait remettre un acte de défaut de biens définitif après saisie (ATA/639/2003 du 26 août 2003 ; P.-R. GILLIÉRON, op. cit., p. 429 n. 33 ; P. ENGEL, Traité des obligations en droit suisse, Neuchâtel 1973, p. 444). En

revanche, la remise au poursuivant d'un procès-verbal de saisie valant acte de défaut de biens provisoire ne constate pas à titre définitif l'insolvabilité du poursuivi (ATA/758/2004 du 28 septembre 2004).

8. En l'espèce, il ressort de l'arrêt de la Cour correctionnelle du 14 septembre 2006, que l'actionnaire unique de R_____ S.A. avait commencé dès 1994 et jusqu'en 2004, à employer sans droit les sommes d'argent qui lui avaient été confiées, en les utilisant pour ses frais et dépens personnels ou en les affectant au paiement des intérêts dus ou réclamés par les déposants ou au remboursement de capital exigé, se mettant ainsi dans l'incapacité de rembourser la plupart de ses clients. Parmi ses victimes, figure la défunte, à concurrence de CHF 70'000.-. L'autorité de jugement a retenu que l'auteur s'en était pris durant de longues années, sans scrupules, à un nombre impressionnant de victimes, qu'il est parvenu à maintenir dans l'illusion que les fonds confiés étaient utilisés conformément à ce qui avait été convenu. Rien ne permettait de penser que l'intéressé ait pu avoir raisonnablement l'illusion qu'il parviendrait à payer la rémunération convenue à tous les investisseurs, ni à les rembourser, dès lors qu'il n'y avait pas trace d'investissements. En outre, dès 2002, il n'avait plus de liquidités, mais n'en avait pas moins continué ses agissements.

Les constatations de la Cour correctionnelle n'ont pas été remises en cause par la Cour de cassation, ni par le Tribunal fédéral. Elles mettent en évidence un processus classique dit de cavalerie. Il faut en conclure qu'au moment du décès de la de cujus, intervenu quelques mois avant qu'il ne fut mis fin aux agissements de l'actionnaire unique de R_____ S.A., la créance litigieuse était irrécouvrable, la débitrice formelle apparaissant insolvable. Elle ne devait donc pas être prise en compte comme actif de la succession. Le recours sera admis sur ce point.

9. Selon l'art. 14 LDS, sont distraits de la succession les dettes non prescrites dont elle est grevée et qui sont justifiées, notamment par la production d'actes réguliers, de jugements, de reconnaissance, de factures ou de quittances. Il s'agit de dettes de la personne décédée, existant avant sa mort et que reprennent les héritiers (ATA/531/1998 du 1^{er} septembre 1998).

Les honoraires d'avocat dus pour l'activité de recouvrement de la créance de CHF 72'430.- sont liés à une activité postérieure au décès et ne sont manifestement pas des dettes de la défunte. A cet égard, le raisonnement des recourantes voulant qu'ils soient considérés comme dette latente ne peut être suivi : non seulement il va contre le texte clair de la loi mais il est purement hypothétique. Ces honoraires ne sont pas davantage liés à l'attribution de la succession ou à la détermination de la masse successorale. Il n'y a donc pas lieu de les inscrire au passif de la succession.

10. Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'AFC. Une indemnité de CHF 1'000.- sera allouée aux hoirs, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 28 avril 2008 par la Communauté X_____, la société M_____ et la Ligue C_____ contre la décision de la commission de cantonale de recours en matière administrative du 31 mars 2008 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule la décision attaquée en ce qu'elle intègre la créance de CHF 72'430.- contre R_____ S.A. dans l'actif de la succession ;

la confirme pour le surplus ;

annule la décision sur réclamation du 4 mai 2006 en ce qu'elle intègre la créance susmentionnée dans l'actif de la succession ;

annule le bordereau du 15 avril 2005 en ce qu'il intègre la créance susmentionnée dans l'actif de la succession ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 1'000.- ;

alloue aux recourants, conjointement et solidairement, une indemnité 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 François Comte, exécuteur testamentaire représentant les recourantes ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges,
M. Bonard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :