RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1607/2005-FIN **ATA/660/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 11 octobre 2005

dans la cause

Hoirie de feu Monsieur K_____, soit Monsieur E. K_____
représentée par Me Isabelle Terrier-Hagmann, avocate

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur K_____ et Madame E_____, tous deux nés le_____, se sont mariés le 19 janvier 1968 à Chêne-Bougeries. Domiciliés à Genève, ils étaient soumis au régime de la séparation des biens.

2. Le 28 janvier 2001, les époux K_____ ont été victimes d'un accident de la circulation à Charrat (Valais) et sont décédés. Ils n'avaient pas de descendant. Monsieur E K_____, frère de M. K_____, est le seul héritier de ce dernier. Les héritiers légaux de Mme E_____ sont sa mère, Madame R E_____, et ses sœurs, Mesdames M_____ et B_____.

3. Par pli recommandé du 12 mars 2001, le service des successions de l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : l'AFC) a convoqué Monsieur C E_____, parent de la défunte, afin de déterminer la situation fiscale des époux K_____.

4. Le 28 mars 2001, Monsieur B_____, de la fiduciaire ACF S.A., a fait parvenir à l'AFC copie de deux contrats le mandatant aux fins d'assurer la gestion temporaire et la liquidation de la succession de M. K_____ (ci-après : l'hoirie K_____ ou l'hoirie recourante), d'une part, et de Mme K E_____, d'autre part.

5. La déclaration de succession concernant M. K_____ n'ayant pas été retournée, l'AFC a adressé à M. B_____ un rappel le 29 juin 2001, en lui fixant un délai au 29 juillet suivant.

6. Un procès-verbal d'inventaire au décès concernant l'hoirie K_____ a été établi le 16 juillet 2001. Ce document, signé par M. B_____ et un représentant de l'AFC, fait état de biens à hauteur de CHF 4'676'161.-, ainsi que de créances et de titres pour un montant de CHF 201'655,21.

7. Le rappel du 29 juin 2001 n'ayant pas été suivi d'effet, l'AFC a adressé le 14 septembre 2001 un deuxième rappel à M. B_____, en lui impartissant un délai au 15 octobre 2001 pour retourner la déclaration de succession de l'hoirie K_____.

8. Par courrier du 26 septembre 2001, M. B_____ a sollicité une prolongation de délai au 31 octobre 2001 pour retourner la déclaration de la succession K_____. Le 4 octobre 2001, l'AFC a prolongé le délai au 30 octobre suivant puis, suite à un téléphone de M. B_____, au 30 novembre 2001.

9. Le 5 décembre 2001, M. B_____ a fait parvenir à l'AFC un inventaire provisoire des biens de l'hoirie K_____.

Cet inventaire fait état d'un actif brut de CHF 12'066'401,75 et d'un passif de CHF 7'036'618,05.

Dans le courrier accompagnant l'inventaire, M. B_____ relevait que l'actif net en faveur du seul héritier, M. E K_____, s'élevait à CHF 5'029'783,70 à la date du décès. Compte tenu de pertes liées à des moins-values sur titres (CHF 1'625'000.-), ce montant devait cependant être réduit et l'actif net se liquider par CHF 3'404'783,70, selon valeur au 30 septembre 2001. Le liquidateur sollicitait l'établissement d'un bordereau provisoire.

10. L'AFC a accusé réception de l'inventaire le 10 décembre 2001 et précisé qu'elle n'émettait pas de bordereau provisoire en matière de droits de succession. Par ailleurs, l'estimation des biens délaissés s'établissait au jour du décès, de sorte qu'il n'était pas possible d'admettre des pertes ou même des plus-values survenues ultérieurement. Un délai au 15 janvier 2002 était imparti à M. B_____ pour retourner la déclaration de succession.

11. Constatant qu'elle n'était toujours pas en possession de la déclaration de l'hoirie K_____, l'AFC a imparti, le 27 février 2002, à M. B_____, un délai au 31 mars suivant. Par pli recommandé du 30 avril 2002, un dernier rappel, fixant un ultime délai au 30 mai 2002 pour le retour de la déclaration de l'hoirie K_____ a été notifié par l'AFC à M. B_____, sous menace de taxation d'office.

12. Aucune suite n'a été donnée au rappel du 30 avril 2002. L'AFC a en conséquence procédé à la taxation d'office de l'hoirie K_____ et notifié à M. B_____ un bordereau de droits de succession le 8 juillet 2002.

Ce bordereau comprend des droits de succession pour un montant total de CHF 3'217'588,60, calculé sur un avoir net imposable de CHF 12'693'666.-.

Le montant de l'impôt se décompose en CHF 1'392'693,70 au titre des droits de succession, CHF 1'531'963'40.- de centimes additionnels, CHF 150'000.- de pénalités, CHF 9'525.- d'émoluments, CHF 15.- de frais administratifs et CHF 133'391,50 d'intérêts. La feuille de taxation précise que l'héritier est M. K_____. L'échéance du bordereau était fixée au 7 août 2002.

13. Le bordereau n'ayant pas été acquitté dans le délai imparti, l'AFC a adressé le 23 septembre 2002 un rappel de paiement à M. B_____ avec échéance à dix jours puis, par pli recommandé du 15 novembre 2002, une sommation de payer.

Compte tenu des intérêts moratoires encourus depuis l'échéance du bordereau, le montant dû ascendait à CHF 3'417'172,60. La sommation précisait que, faute de paiement dans les dix jours, il serait procédé selon la loi sur la poursuite pour dettes et la faillite.

14. Le 25 novembre 2002, M. B_____, se référant à la sommation de payer du 15 novembre 2002, a transmis à l'AFC la copie d'un courrier qu'il prétendait avoir adressé le 10 juillet 2002 par pli simple à cette dernière avec les deux déclarations de succession des époux K_____ établies à titre provisoire. Cet envoi n'aurait pas été reçu par le service des successions.

Le mandataire expliquait qu'en raison de nombreux changements dans son personnel, il était « fort probable qu'une erreur d'acheminement soit intervenue » au sein de son bureau. Etait jointe la déclaration de succession de l'hoirie K_____ faisant état d'un avoir net imposable de CHF 5'271'450.- alors que l'AFC avait arrêté celle-ci à hauteur de CHF 12'693'666.-. M. B_____ priait l'AFC de revenir sur le calcul du bordereau de succession et « d'étudier en outre les conséquences de la chute des cours de la bourse ».

15. Par courrier du 4 décembre 2002, l'AFC a répondu à M. B_____ que le bordereau du 8 juillet 2002 n'avait pas fait l'objet d'une réclamation et que, faisant suite à une taxation d'office, il n'était pas possible de procéder à la réouverture de la procédure.

16. Le 11 février 2003, M. B_____ a indiqué à l'AFC que la plupart des titres compris dans la succession de M. K_____ avaient été réalisés en 2002 et qu'il en était ressorti une perte de CHF 3'213'294,57. Il invitait une nouvelle fois l'AFC à revenir sur sa décision et à le convoquer. Le liquidateur faisait également valoir que l'héritier, M. K_____, était prêt à céder à l'Etat deux parcelles situées à Versoix, pour un total de 63'081 m^2.

17. L'AFC a répondu, le 24 mars 2003, qu'elle persistait dans les termes de son courrier du 4 décembre 2002, en relevant que la dation en paiement en matière de droits de succession et de donation n'est, en droit genevois, prévue qu'au moyen de biens mobiliers culturels. La sommation du 15 novembre 2002 étant échue, la procédure de recouvrement des droits de succession était poursuivie.

18. Par courrier du 4 avril 2003, Me Isabelle Terrier-Hagmann, avocate, a informé l'AFC que M. E K_____ lui avait confié la défense de ses intérêts. Elle relevait que la taxation de la succession K_____ n'avait pas été établie de manière définitive et qu'il serait judicieux qu'une rencontre eût lieu afin d'examiner les différentes questions que cette situation posait, avant de prendre des dispositions en vue du règlement de la succession.

19. Le 11 avril 2003, l'AFC a transmis à Me Terrier-Hagmann l'échange de correspondance entre cette administration et M. B_____. La consultation du dossier était possible au service des successions. L'AFC relevait en outre que le bordereau de taxation était définitif depuis le 8 août 2002 et que le dossier en était au stade du recouvrement.

20. Par pli du 13 mai 2003, Me Terrier-Hagmann a informé l'AFC que M. E K_____ avait résilié le mandat confié à M. B_____ et que c'était à présent la fiduciaire Tecafin S.A. qui était chargée de liquider la succession.

21. Le 2 juin 2003, Tecafin S.A. a indiqué à l'AFC que, bien que le mandataire qui l'avait précédée dans la gestion de l'hoirie K_____ n'ait pas immédiatement obtempéré aux demandes de l'AFC par la remise d'une déclaration de succession, la taxation d'office était manifestement disproportionnée. L'AFC était en effet en possession d'une déclaration de succession provisoire depuis le 5 décembre 2001, sur la base de laquelle il était possible de se faire une opinion relativement proche de la réalité.

L'AFC s'était en effet fondée sur un actif net de CHF 12'693'666.-, alors qu'en réalité celui-ci devait être de CHF 5'271'450.- voire au plus, compte tenu d'une évaluation différente de certains actifs, de CHF 6'273'013.-. Le bordereau du 8 juillet 2002 reposait ainsi sur une augmentation de 102,35% de l'avoir net imposable. Tecafin S.A. priait en conséquence l'AFC d'ouvrir une procédure de révision et de rectifier la taxation.

22. Par décision du 17 septembre 2003, l'AFC a écarté la demande de révision. Conformément à la doctrine et à la jurisprudence, les contribuables étaient responsables des actes et omissions de leurs mandataires. En l'espèce, la contestation de la taxation d'office aurait pu être entreprise dans le délai légal par le liquidateur de l'hoirie K_____. Faute de l'avoir été selon la voie ordinaire, il n'était pas possible d'y revenir hors délai au moyen de la révision, soit d'une voie de droit qui présentait un caractère extraordinaire.

23. Le 25 septembre 2003, l'hoirie K_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), en reprenant l'argumentation qu'elle avait exposée le 2 juin 2003 et en concluant à l'annulation de la décision de l'AFC du 17 septembre 2003. L'hoirie a également fait valoir une inégalité de traitement par rapport à la taxation de la succession de feue Mme K E_____, car cette dernière avait fait l'objet d'une taxation ordinaire, qui avait permis de prendre en compte l'ensemble des actifs et des passifs de la succession.

24. L'AFC a conclu au rejet du recours le 10 mars 2004. La taxation d'office de l'hoirie K_____ était intervenue conformément aux règles légales, après que

tous les avertissements et rappels signifiés à son mandataire fussent demeurés sans suite. La demande de révision devait être écartée, dès lors que les conditions légales présidant sa mise en œuvre n'étaient pas réalisées et que cette voie ne pouvait être empruntée afin de réparer la négligence de celui qui la demandait.

L'AFC précisait encore que la preuve qu'une réclamation avait valablement été formée dans le délai contre le bordereau de taxation d'office du 8 juillet 2002 n'avait pas été rapportée, le liquidateur de la succession ayant lui-même admis que son courrier du 10 juillet 2002 n'avait pas été reçu par l'AFC en raison d'un problème d'acheminement dont son bureau était responsable.

25. La commission a rejeté le recours le 21 mars 2005. Après avoir constaté que la notification du bordereau de succession du 8 juillet 2002 avait été régulièrement effectuée au domicile élu de l'hoirie K_____, elle a relevé qu'aucune procédure de réclamation n'avait été entreprise dans le délai légal. La preuve de l'acheminement du courrier daté du 10 juillet 2002 n'ayant pas été rapportée, le bordereau était entré en force. Une procédure de révision ne pouvait pas entrer en considération, les exigences posées par la loi n'étant pas réalisées. Le grief tiré de l'inégalité de traitement a également été rejeté, l'assiette des deux successions considérées étant différentes, les époux K_____ ayant par ailleurs été soumis au régime conventionnel de la séparation des biens.

26. Par acte du 11 mai 2005, l'hoirie K_____ a formé recours auprès du Tribunal administratif en concluant principalement à l'annulation de la décision de la commission, subsidiairement à sa modification, compte tenu des éléments figurant dans le procès-verbal d'inventaire au décès établi le 16 juillet 2001.

A l'appui de ses conclusions, la recourante a exposé que la commission a commis un abus de son pouvoir d'appréciation en faisant abstraction du fait que le bordereau de taxation du 8 juillet 2002 avait en réalité été contesté, « mais que cette contestation n'est jamais parvenue à l'administration fiscale ». Il ne saurait dès lors être affirmé que l'hoirie avait renoncé à contester le bordereau.

La décision de la commission était choquante dans son résultat, car le refus d'ouvrir une procédure de révision ne permettait pas d'examiner le caractère manifestement excessif de la taxation. Celle-ci avait en effet été établie de manière arbitraire, sur la base d'un actif net de CHF 12'693'666.-, alors qu'en réalité, celui-ci s'élevait à CHF 5'271'450.- seulement. L'AFC avait ainsi ignoré le montant des passifs à la charge de la succession. Le grief d'inégalité de traitement avait également été écarté à tort, la commission se concentrant sur la différence de montant existant entre les bordereaux concernant l'hoirie K_____ et celle de feue Mme K E_____, alors que c'était la procédure de taxation qui était en cause. Partant, la commission n'avait pas examiné la violation d'un droit procédural.

27. L'AFC a conclu, le 9 juin 2005, au rejet du recours, en reprenant les arguments qu'elle avait fait valoir devant la commission. S'agissant du grief tiré de l'inégalité de traitement, l'AFC a relevé que l'élément permettant de distinguer la procédure suivie au sujet de l'hoirie K_____ de celle concernant l'hoirie E K_____ résidait dans la contestation, à l'intérieur du délai légal, du bordereau de taxation d'office notifié à cette dernière. Un bordereau de droit de succession calculé d'office avait en effet également été notifié à l'hoirie E K_____ en date du 28 avril 2003 mais, à la différence de celui notifié le 8 juillet 2002 à l'hoirie K_____, il avait fait l'objet d'une réclamation le 28 mai 2003, soit à l'intérieur du délai légal. Le bordereau concernant l'hoirie K_____ étant en revanche entré en force, faute d'avoir été attaqué dans le délai prévu par la loi, il n'avait pas été possible à l'AFC d'entrer en matière sur sa contestation.

28. La commission a déposé son dossier, le 15 juin 2005, en indiquant que sa décision du 21 mars 2005 avait été reçue par la recourante, le 11 avril 2005. Sur quoi les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile et selon les formes prévues par la loi 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. 68 al. 1 et 70 al. 3 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. a. La présente procédure concerne le refus de l'AFC, confirmé par la commission, d'entrer en matière sur la demande de révision de la taxation d'office des droits de succession présentée par l'hoirie K_____, le 2 juin 2003. Le litige porte ainsi sur la nature et les conséquences juridiques propres à ce mode spécifique d'imposition.

b. A teneur des articles 31 et 32 alinéa 1 LDS, la déclaration concernant une succession ouverte à Genève doit être déposée auprès de l'AFC dans un délai de trois mois à dater du décès. Ce délai peut être prolongé dans des cas exceptionnels, conformément à l'article 32 alinéa 4 LDS. Lorsque la déclaration n'est pas retournée en dépit de l'avertissement et du rappel prévus par la loi (art. 37 et 42 al. 1 LDS), l'AFC procède à la taxation d'office (art. 42 al. 3 LDS).

c. La taxation d'office des droits de succession se distingue à deux égards de la procédure ordinaire de taxation.

Pour ce qui est de la fixation des droits de succession, d'une part, la taxation d'office habilite l'AFC à ne prendre en compte que les renseignements et les indications dont elle dispose au moment où elle statue, conformément à l'article 42 alinéa 3 LDS. Il s'ensuit que les éléments retenus par l'AFC peuvent varier de manière plus ou moins sensible par rapport à la réalité économique de la succession considérée. Par analogie avec la procédure traditionnellement suivie dans le domaine de l'impôt sur le revenu, la doctrine et la jurisprudence ont cependant précisé que l'administration est tenue de procéder à une appréciation consciencieuse de la situation et de prendre en compte l'ensemble des indices concluants dont elle est à même de disposer (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2e éd., Bâle 2002, p. 439 et les références citées).

Sur le plan de la procédure, d'autre part, les voies de la réclamation puis, le cas échéant, du recours contre un bordereau de taxation d'office sont ouvertes d'une manière plus étroite que pour la taxation ordinaire. En pareil cas, la taxation n'est en effet pas susceptible de réclamation ou de recours, à moins que le redevable ne prouve qu'il a été empêché de faire sa déclaration en raison d'une cause majeure (art. 42 al. 2 LDS ; J. FULPIUS, Impôts du canton de Genève. Droit fiscal matériel. Impôts sur les successions, FJS n° 1328, Genève 1990, p. 9). A l'instar de la procédure qui prévaut en matière d'impôt sur le revenu (art. 39 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - D 3 17 ; OBERSON, op. cit., p. 439), demeure toutefois réservée l'hypothèse d'une reconsidération dans l'hypothèse d'une taxation manifestement inexacte. Cette procédure est prévue, en droit genevois, par l'article 70 alinéa 1 lettre d LDS, au chapitre de la restitution des droits en cas de taxation constitutive, en tout ou partie, d'un déni de justice manifeste.

3. a. Dans le cas d'espèce, il n'est pas contesté que l'AFC a finalement dû, après avoir octroyé des prolongations de délai et notifié à l'hoirie K_____ plusieurs rappels restés sans suite, faire usage de la procédure de taxation d'office et lui notifier un bordereau le 8 juillet 2002. Alors qu'elle disposait de la possibilité de réclamer contre ce bordereau, l'hoirie a admis, par le biais de son mandataire de l'époque, n'avoir pas saisi l'AFC en raison d'une erreur d'acheminement. Si l'on peut s'interroger sur la présence d'un cas de force majeure susceptible d'ouvrir, à l'époque où les faits se sont produits, la voie à une réclamation au sens de l'article 42 alinéa 2 LDS, ainsi que sur la pratique apparemment souple de l'AFC à ce sujet, force est d'admettre que, faute d'avoir agi dans le délai légal, l'hoirie K_____ ne saurait aujourd'hui remettre en cause le principe de la taxation d'office. Le principe de la sécurité du droit fait en effet obstacle à ce que la voie de droit qui n'a pas été empruntée en temps utile puisse être en quelque sorte rattrapée à l'occasion de la mise en œuvre d'une décision entrée en force (B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, pp. 295 et 340 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle/Francfort-sur-

le-Main 1991, p. 343). C'est ainsi en vain que l'hoirie recourante critique la décision de la commission sur ce point.

b. Il ne reste en conséquence qu'à examiner si une procédure de révision pourrait permettre de revenir sur la détermination des éléments imposables et la quotité des droits de succession qui sont présentement réclamés. Les parties divergent à ce sujet.

Alors que la recourante, reprenant en cela les moyens développés devant l'AFC le 2 juin 2003, puis devant la commission, considère la taxation comme manifestement excessive, l'administration intimée s'oppose à l'entrée en matière sur cette question en raison du caractère exécutoire du bordereau du 8 juillet 2002. La commission a jugé pour sa part que ni la procédure de révision de l'article 80 LPA ni celle de restitution des droits de succession au sens de l'article 70 LDS n'entraient en ligne de compte.

4. a. La procédure de révision des décisions administratives définitives prévue par l'article 80 LPA ne saurait entrer en jeu en l'occurrence. A teneur de l'article 81 alinéa 1 LPA, la demande de révision doit en effet être adressée par écrit à la juridiction qui a rendu la décision dans les trois mois dès la découverte du motif de révision (X. OBERSON, Le contentieux de droit fiscal genevois, SJ 1994, p. 350). Or, en l'espèce, la première demande par laquelle l'hoirie K_____ a sollicité un réexamen du bordereau de taxation d'office du 8 juillet 2002 remonte au 25 novembre 2002, date à laquelle le liquidateur de la succession a contesté la sommation de payer qui lui avait été notifiée le 15 novembre précédent. Le délai de l'article 81 alinéa 1 LPA a ainsi été dépassé.

b. La commission a retenu que l'article 70 LDS était inapplicable, au motif que la taxation d'office de l'hoirie K_____ était définitive. Dans ses écritures du 9 juin 2005, l'AFC a pour sa part considéré que l'article 70 LDS ne saurait trouver application, dès lors que cette disposition, pour traiter de la restitution d'impôts, ne gouvernerait pas les montants qui, comme c'est le cas en l'occurrence, n'ont pas encore été versés.

5. a. Sous le titre « Restitution des droits », l'article 70 alinéa 1 LDS prévoit que le débiteur ou l'ayant droit de droits de succession peut demander, dans le délai d'une année à compter de la notification du bordereau, restitution de l'indu s'il établit :

a) qu'il a payé par suite d'une erreur essentielle, dont il lui était manifestement impossible de se rendre compte au moment du dépôt de la déclaration de succession ;

b) qu'il a payé une somme supérieure au montant qui lui était réclamé ;

c) qu'une erreur de calcul ou de taux a été commise par l'administration de l'enregistrement et du timbre concernant la taxation de la succession ;

d) que tout ou partie de la taxation constitue manifestement un déni de justice.

b. En l'occurrence, la demande par laquelle l'hoirie K_____ s'est plainte du montant figurant dans le bordereau du 8 juillet 2002 a été déposée le 25 novembre 2002, avant d'être développée le 2 juin 2003, soit à l'intérieur du délai d'une année de l'article 70 alinéa 1 LDS. Il importe dès lors de déterminer si cette disposition trouve application et, dans l'affirmative, si elle a été respectée. La résolution de ces deux questions passe par l'interprétation de l'article 70 LDS.

6. a. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge doit rechercher la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique ; ATF 129 V 263 consid. 5.1 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir un ordre de priorité entre elles (ATF 125 II 208 consid. 4a). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 130 II 71 consid. 4.2 ; 119 Ia 248 consid. 7a et les arrêts cités). S'agissant des travaux préparatoires, bien qu'ils ne soient pas à eux seuls déterminants et ne lient pas le juge, ils ne sont pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme. Ils révèlent en effet la volonté du législateur, laquelle demeure, avec les jugements de valeur qui la sous-tendent, un élément dont le juge ne saurait faire abstraction, même dans le cadre d'une interprétation téléologique (ATF 119 II 186 consid. 4b ; 117 II 499 consid. 6a). Le Tribunal administratif fait usage des mêmes méthodes (ATA/607/2005 du 13 septembre 2005, consid. 5 ; ATA/158/2005 du 22 mars 2005, consid. 9b).

b. L'article 70 LDS a été adopté par le Grand Conseil en même temps que la loi sur les droits de succession, le 26 novembre 1960. Selon les travaux législatifs, le Conseil d'Etat, auteur du projet de loi, avait initialement proposé de ne restituer les droits de succession indûment versés que si le débiteur ou l'ayant droit établissait qu'il avait payé ceux-ci par suite d'une erreur essentielle au sens des articles 23 et suivants du Code des obligations du 30 mars 1911 (RS 220 ; Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève, 1954, 18/II 1667). Cette disposition trouvait sa source dans le texte de la disposition légale antérieurement en vigueur (MGC 1954, 18/II 1630). La commission du Grand Conseil chargée d'examiner le projet de loi a amendé celui-ci et, élargissant le champ d'application de la norme, a décidé d'insérer dans la loi

« les principes dits de révision, tels qu'ils ressortent de la jurisprudence fédérale en la matière » (MGC 1959, 23/III 2218 et 2258). C'est ainsi que le cas de restitution des droits de succession figurant à l'article 70 alinéa 1 lettre d, tout comme ceux visés par les lettres b et c, a été conçu comme des motifs de révision et adoptés par le législateur.

c. La thèse de l'AFC selon laquelle l'article 70 LDS ne trouverait application que dans le cas d'un paiement préalable de tout ou partie de la dette fiscale en cause paraît trouver un appui dans le titre de la disposition, qui traite de la « restitution d'impôts », ainsi que dans les hypothèses visées par les lettres a) et b) de son alinéa premier, qui toutes deux supposent effectivement un versement indu des droits de succession. En prévoyant par ailleurs que la restitution de l'indu intervient avec intérêts au taux légal, l'article 70 alinéa 1 LDS paraît supposer en outre un versement préalable.

Cette vision restrictive du champ opératoire de la norme joue en revanche moins bien dans le cas des lettres c) et d), dès lors que la restitution des droits de succession est, à rigueur de texte légal, envisageable aussi bien dans le cas d'une erreur de calcul ou de taux (lettre c) que dans celle d'un déni de justice manifeste (lettre d). Dans ces deux cas, l'hypothèse d'un paiement préalable de l'impôt n'a pas besoin d'être réalisée, dès lors que la présence d'une erreur de calcul ou d'un déni de justice peut être envisagée indépendamment d'un règlement de la dette fiscale. L'interprétation de l'AFC ne saurait non plus être retenue d'un point de vue historique et systématique s'agissant en particulier de la clause prévue à l'article 70 alinéa 1 lettre d LDS en tant que, comme indiqué ci-dessus, l'adoption de ce motif spécifique de « restitution » poursuit en réalité le but d'intégrer dans la loi les principes développés par la jurisprudence en matière de révision. De ce point de vue, l'article 70 alinéa 1 lettre d LDS se présente davantage comme une norme spéciale par rapport à l'article 80 LPA que comme un cas de « restitution d'impôt » au sens étroit de l'expression.

d. A l'appui de sa thèse, l'AFC cite l'article 168 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), dont l'article 168 limite la restitution de l'impôt au seul cas dans lequel celui-ci a été payé, partiellement ou totalement, par erreur. L'AFC se réfère également à la jurisprudence développée à ce sujet par le Tribunal fédéral (RDAF 1999 II 143 et les références citées).

La référence à l'article 168 LIFD ne présente toutefois qu'un intérêt limité, dès lors que cette disposition concerne, d'une part, un impôt fondamentalement différent de l'impôt cantonal sur les droits de successions. D'autre part et surtout, l'empire de l'article 70 LDS ne s'épuise pas dans le seul cas de l'impôt payé à tort, mais gouverne également le cas du déni de justice manifeste, soit un cas de révision qui ne figure pas à l'article 168 LIFD, mais qui entre plutôt dans les hypothèses de révision mentionnées à l'article 147 alinéa 1 LIFD. Or, cette

dernière disposition ne conditionne nullement l'emploi de la procédure de révision au paiement préalable de l'impôt en cause. Partant, la référence à l'article 168 LIFD ne saurait présenter un caractère déterminant dans l'interprétation de l'article 70 LDS.

e. Le Tribunal administratif n'a pas pris formellement position sur la question du champ d'application de l'article 70 LDS. D'une part, il n'a guère eu l'occasion de trancher des affaires concernant la répétition de l'indu en matière de droits de succession. D'autre part, les arrêts qu'il a rendus au sujet de l'article 182 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (D 3 30), dont le contenu correspond, pour l'essentiel, à l'article 70 LDS présentement en cause, portaient sur des affaires dans lesquelles c'était effectivement un remboursement des droits d'enregistrement, et non un refus d'acquitter ceux-ci, qui était litigieux (ATA/509/2002 du 3 septembre 2002 ; ATA/741/2002 du 26 novembre 2002). Dans un arrêt plus récent, le Tribunal administratif a conclu à l'applicabilité de l'article 70 alinéa 1 lettre d LDS dans le cas d'une demande de rectification d'un bordereau de droits de succession intervenue ultérieurement au paiement des droits. En l'occurrence, le déni de justice résultait d'une taxation fondée sur des données erronées, quatre des héritiers ayant été taxés au taux d'une catégorie à laquelle ils n'appartenaient pas (ATA/668/2004 du 24 août 2004). Ce faisant, le Tribunal administratif n'a pas exclu l'application de la procédure de restitution des droits de succession dans l'hypothèse où leur débiteur allèguerait, comme c'est le cas en l'espèce, être victime d'un déni de justice.

f. Au vu aussi bien du texte légal que des développements qui précèdent, rien ne s'oppose à ce que le chef de restitution des droits de succession fondé sur un déni manifeste de justice, au sens de l'article 70 alinéa 1 lettre d LDS, puisse entrer en considération en l'absence de règlement préalable de la dette fiscale. L'argument de la commission selon lequel une décision de taxation entrée en force ne saurait être soumise à restitution de l'impôt doit quant à lui être écarté, dès lors que la finalité d'une procédure de révision présente, par définition, la caractéristique de concerner précisément ce genre de décisions.

Dans les écritures qu'elle a déposées le 10 mars 2004 devant la commission, l'AFC a du reste admis que la voie de l'article 70 LDS avait précisément pour but de remettre en cause des décisions de taxation « déjà entrées en force ». Cette conclusion s'impose d'autant plus en matière de taxation d'office, où les voies ordinaires de la réclamation et du recours ne sont en principe ouvertes qu'en cas de force majeure, conformément à l'article 42 alinéa 2 LDS. Il convient enfin de souligner que l'article 70 alinéa 1 LDS ouvre la voie à la procédure de restitution des droits dans un délai d'une année à compter de la notification du bordereau, sans aucunement prendre comme point de départ le moment où la dette fiscale est effectivement acquittée. Il n'est certes pas exclu d'imaginer que la demande de restitution puisse intervenir après le versement de la somme litigieuse. Cela ne

saurait exclure pour autant l'hypothèse d'une demande de restitution des droits de succession alors même que ceux-ci n'ont, comme c'est le cas en l'espèce, pas encore été payés.

g. L'article 70 alinéa 1 lettre d LDS trouve par conséquent matière à s'appliquer au cas d'espèce. Il reste à déterminer si la taxation d'office à laquelle l'AFC a procédé, le 8 juillet 2002, constitue un déni de justice manifeste au sens de l'article 70 alinéa 1 lettre d LDS.

7. a. Telle qu'elle figure à l'article 70 alinéa 1 lettre d LDS, la notion de « déni de justice » doit s'interpréter par rapport à la systématique de la LDS, d'une part, et par référence au concept concordant propre au droit constitutionnel fédéral, d'autre part.

b. S'agissant de la systématique de la LDS, l'éventualité d'une révision de la taxation d'une succession ne peut être qu'exceptionnelle et étroite. Exceptionnelle, en tant que la restitution des droits de succession ne saurait se substituer aux voies ordinaires de la réclamation à l'administration puis, le cas échéant, du recours à la commission et au Tribunal administratif respectivement énoncées aux articles 65, 67 et 68 LDS. Il ne saurait, en d'autres termes, être question de rouvrir entièrement une procédure de taxation à la faveur de l'application de l'article 70 LDS, à l'inverse de ce que prévoient les trois dispositions précitées. Saisie d'une demande de restitution fondée sur l'article 70 alinéa 1 lettre d LDS, l'autorité est dès lors tenue de limiter son pouvoir d'examen au seul déni de justice manifeste, sans être habilitée à réexaminer l'intégralité du litige, ainsi qu'elle peut le faire sur réclamation ou sur recours.

c. Interprété à l'aune du droit constitutionnel fédéral, le concept de déni de justice possède une double signification.

Sous l'angle de la procédure, l'interdiction du déni de justice formel fait en premier lieu obligation à l'autorité de prendre en considération les moyens de preuve produits par le justiciable, à se prononcer à leur sujet et à les écarter au moyen d'une motivation suffisante. Initialement développé par la jurisprudence du Tribunal fédéral au sujet du principe constitutionnel d'égalité de traitement, cet aspect du déni de justice se confond aujourd'hui avec la garantie du droit d'être entendu telle qu'elle résulte de l'article 29 alinéa 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; J.-F. AUBERT/P. MAHON, Petit Commentaire de la Constitution fédérale du 18 avril 1999, Zurich 2001, p. 264 et 267).

Sous l'angle du droit matériel, l'interdiction du déni de justice se confond en second lieu avec l'interdiction de l'arbitraire au sens de l'article 9 Cst. (E. GRISEL, Egalité. Les garanties de la Constitution fédérale du 18 avril 1999, Berne 2000, p. 132). Est arbitraire la décision qui viole grossièrement la loi sur laquelle elle se fonde, en violation d'un principe juridique clair, de même que

celle qui heurte le sentiment de justice et d'équité. Pour être qualifiée d'arbitraire, une décision ne doit pas seulement être choquante dans sa motivation, mais également conduire à un résultat qui s'avère insoutenable (OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 40 ; ATF 129 I 9 ; 128 I 182 ; 128 I 275 ; RDAF 2001 II 315). Une taxation d'office qui se révèle choquante dans sa quotité constitue un cas d'arbitraire (OBERSON, SJ 1994, p. 323 et les références citées).

8. a. En l'espèce, au moment où elle a procédé à la taxation d'office de l'hoirie recourante, l'AFC était en possession de l'inventaire au décès établi le 16 juillet 2001 faisant état d'un actif de CHF 4'676'161.-, ainsi que de l'inventaire provisoire des biens que M. B_____ lui avait fait parvenir le 5 décembre 2001. A teneur de ce dernier document, le montant de l'actif brut s'élevait à CHF 12'066'401,75 et celui du passif à CHF 7'036'618,05. Le bordereau notifié le 8 juillet 2002 retient pour sa part un actif net imposable de CHF 12'693'666.-.

Au chapitre des déductions, seul un montant de CHF 591'001.- a été pris en compte, celui-ci regroupant une facture liée à des travaux de menuiserie (CHF 6'900.-), ainsi qu'une dette concernant la Banque Générale du Luxembourg (CHF 584'101.-). Devant la commission, l'AFC a expliqué s'être fondée sur un actif d'environ CHF 12'000'000.-, mais n'avoir pu tenir compte de l'ensemble des autres passifs annoncés par le liquidateur à hauteur de CHF 7'000'000.-, ceux-ci n'étant pas justifiés. Le liquidateur de la succession K_____ n'avait en effet jamais transmis de pièce justificative pour confirmer les dettes du défunt.

b. A juste titre, l'AFC n'a pas pris en compte les moins-values résultant de la réalisation de titres de l'hoirie K_____. Comme indiqué dans le courrier qu'elle a adressé au liquidateur de la succession le 10 décembre 2001, l'estimation des biens délaissés s'établit en effet d'après leur valeur au jour du décès, conformément à l'article 8 alinéa 1 LDS. Pour s'avérer certes justifiée dans son principe, compte tenu de l'impossibilité d'obtenir le retour de la déclaration de succession de l'hoirie K_____, la taxation d'office à laquelle l'AFC a dû se résoudre à procéder ne pouvait par contre se fonder sans autre sur l'intégralité de l'actif successoral, tout en faisant simultanément abstraction de la majeure partie des dettes annoncées au passif.

c. Quand bien même ces éléments n'étaient pas tous justifiés par pièces, l'AFC ne pouvait les ignorer, ce d'autant moins qu'ils figuraient dans les documents dont elle disposait, documents dans lesquels ils étaient identifiés et correspondaient à des rubriques détaillées. Le poste passif est en effet mentionné et expliqué dans l'inventaire provisoire des biens au décès remis le 5 décembre 2001 à l'AFC. La valeur annoncée de l'actif net a pour sa part varié entre CHF 4'676'161.- (inventaire au décès du 16 juillet 2001), 5'029'783,70 (inventaire de succession du 5 décembre 2001) et, finalement, CHF 6'273'013.- (évaluation figurant dans la demande de révision du 2 juin 2003).

Comparés au montant retenu dans la taxation d'office, ces montants sont fort proches de l'actif net imposable exposé dans la déclaration de succession remise le 25 novembre 2002 à l'AFC. Pour être certes habilitée à ne pas se fonder sur la déclaration de succession qui lui a ainsi été remise tardivement, l'AFC pouvait à tout le moins, dans le cadre de la révision de la taxation d'office, comparer les chiffres dont elle disposait effectivement avec ceux sur la base desquels elle avait établi le bordereau du 8 juillet 2002. Sous l'angle des principes énoncés à l'article 42 alinéa 3 LDS, selon lesquels l'AFC procède à la taxation d'office d'après les renseignements et les indications dont elle dispose, on ne comprend pas pourquoi la réalité, de même que la quotité de l'actif successoral, ont été admises dans leur ensemble par l'AFC, alors que l'approche inverse a été suivie pour ce qui concerne le passif.

De même, c'est à tort que l'AFC a, à réception du courrier que la fiduciaire mandataire de l'hoirie K_____ lui a adressé le 2 juin 2003, d'emblée refusé d'entrer en matière sur une demande de révision, alors même que cette demande avait été présentée dans le délai prévu par la loi et que l'application de l'article 70 LDS ne paraissait pas exclue d'emblée. Non seulement ce refus d'entrée en matière procède d'une interprétation erronée de l'article 70 alinéa 1 lettre d LDS, mais de surcroît aucun des arguments avancés par l'hoirie n'a fait l'objet d'un examen.

9. Le déni de justice visé par l'article 70 alinéa 1 lettre d LDS est, au vu de ce qui précède, réalisé tant dans sa composante formelle que matérielle.

Sous l'angle formel, le refus de l'AFC, puis de la commission, d'entrer en matière sur la demande de révision contrevient au droit d'être entendu de l'hoirie recourante, qui était en droit d'attendre une réponse motivée sur l'existence d'un déni de justice au sens de l'article 70 alinéa 1 lettre d LDS.

Sur le plan matériel, ce refus procède d'une interprétation arbitraire du chef de révision prévu à l'article 70 alinéa 1 lettre d LDS, dans la mesure où il a conduit à la confirmation d'un bordereau fiscal qui ne repose pas sur une appréciation détaillée de la situation et une prise en compte de l'ensemble des indices concluants au sens de la doctrine et de la jurisprudence. La décision attaquée est, en outre, arbitraire dans son résultat, en tant qu'elle aboutit à une taxation manifestement excessive.

10. a. La décision de la commission doit en conséquence être annulée et la cause retournée à l'AFC afin qu'elle procède à une nouvelle taxation. Statuant dans le cadre d'une taxation d'office, dont le principe est maintenu, l'AFC se fondera sur les renseignements et les indications dont elle dispose au regard de l'article 42 alinéa 3 LDS.

b. S'agissant du montant de l'actif net de l'hoirie K_____ soumis aux droits de succession au sens de l'article 19 alinéa 1 LDS, les pièces figurant au dossier comprennent le procès-verbal d'inventaire au décès qui, établi le 16 juillet 2001, fait état d'un actif de CHF 4'676'161.- et d'un passif de CHF 201'655,21. L'inventaire de succession remis le 5 décembre 2001 à l'AFC fait pour sa part état d'un actif net imposable de CHF 5'029'787,70 à la date du 28 janvier 2001, date du décès de M. K_____. En outre, le courrier que la fiduciaire mandataire de l'hoirie a adressé le 2 juin 2003 à l'AFC, à l'appui de sa demande de révision, affiche un actif net imposable ascendant à CHF 6'273'013.-.

Dans ce dernier document, l'hoirie recourante s'est déclarée acquise à l'idée que ce montant, sensiblement plus élevé que ceux figurant dans les documents des 16 juillet et 5 décembre 2001, serve de base pour la fixation des droits de succession. Ce montant procède d'une évaluation des actifs et des passifs de l'hoirie recourante qui ne dépasse pas le cadre tracé par l'article 42 alinéa 3 LDS, en tant qu'il correspond pour l'essentiel au montant des actifs et des passifs figurant dans le dossier. C'est ainsi, sur la base d'un actif net de CHF 6'273'013.-, que l'AFC procèdera au calcul des droits de succession, des intérêts et des pénalités à la charge de l'hoirie, ainsi que des émoluments et des frais administratifs.

11. a. L'admission du recours rend inutile l'examen du moyen tiré de l'inégalité de traitement entre la taxation d'office de l'hoirie K_____ et celle de l'hoirie de feue Mme E K_____.

b. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de l'administration fiscale cantonale, conformément à la jurisprudence récente du Tribunal administratif (ATA/423/2005 du 16 juin 2005). Représentée par une avocate, l'hoirie recourante a conclu à l'octroi d'une indemnité. Il sera fait droit à cette demande et une indemnité de CHF 750.- lui sera accordée, 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 11 mai 2005 par l'hoirie de feu Monsieur K_____, soit Monsieur K_____, contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 21 mars 2005 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision attaquée ;

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

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de l'administration fiscale cantonale ;

alloue une indemnité de CHF 750.- à l'hoirie de feu Monsieur K_____, à la charge de l'Etat de Genève ;

communique le présent arrêt à Me Isabelle Terrier-Hagmann, avocate de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges,
M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :