

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2050/2013-ICC

ATA/779/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 30 septembre 2014

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Hoirie de feu Madame A_____, soit Madame B_____, Messieurs C_____,
D_____ et M. E_____,
représentée par Me F_____, avocat

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
28 avril 2014 (JTAPI/448/2014)**

EN FAIT

- 1) Madame A_____, née le _____ 1920, était domiciliée dans le canton de Genève.
- 2) Par testament olographe du 1^{er} septembre 2007, Mme A_____ avait institué comme héritiers son cousin, Monsieur D_____, pour 30 % de son patrimoine et, par représentation de ses cousines prédécédées, leurs enfants, Monsieur M. E_____ et Madame B_____, pour 30 % à parts égales.

Elle avait en outre désigné son cousin, Monsieur M. C_____, également institué héritier pour 40 %, comme exécuteur testamentaire. Ce dernier devait recevoir 5 % du patrimoine, mais au moins CHF 20'000.-, avant le partage entre les héritiers, pour ses services.
- 3) Mme A_____ est décédée à Genève le _____ 2012 à l'âge de 91 ans, sans conjoint ni descendant, ses parents étant prédécédés.
- 4) Par lettre du 23 janvier 2012, le curateur de feu Mme A_____, Monsieur F_____, avocat, a annoncé son décès à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC).
- 5) Le 22 mai 2012, Monsieur M. C_____ a mandaté Me F_____ dans le cadre de la liquidation de la succession de feu Mme A_____.
- 6) Le 6 décembre 2012, l'hoirie de feu Mme A_____ (ci-après : l'hoirie) a rempli une déclaration de succession.

Elle a mentionné, au titre de dettes successorales, la provision pour les honoraires d'avocat d'un montant de CHF 20'000.-, ainsi que CHF 50'262.- pour l'exécuteur testamentaire, soit 5% du patrimoine.
- 7) Le 11 février 2013, l'AFC a notifié à l'hoirie un bordereau de droits de succession d'un montant total de CHF 511'243.-.

Au titre de passif de la succession, des déductions de CHF 16'804.- avaient été comptabilisées. Dans la description des commentaires, il était précisé que les frais d'avocat n'avaient pas été admis.
- 8) Le 12 mars 2013, l'hoirie a formé réclamation à l'encontre dudit bordereau et contesté que l'indemnité de l'exécuteur testamentaire de CHF 50'262.-, ainsi que la provision pour les honoraires d'avocat de CHF 20'000.- n'aient pas été admis en déduction de l'actif successoral.

9) Le 30 avril 2013, l'hoirie a complété sa réclamation et estimé que même si la loi fiscale genevoise n'admettait pas expressément la déduction de l'indemnité due à l'exécuteur testamentaire de l'actif successoral, elle ne l'interdisait pas non plus. En outre, l'exécuteur testamentaire avait droit, selon le droit fédéral, à une telle indemnité. Par ailleurs, la défunte avait elle-même désigné l'exécuteur testamentaire, sa rémunération ne représentait donc pas des frais engagés par les héritiers, tout comme les honoraires de l'avocat auquel l'exécuteur testamentaire avait fait appel.

10) Par décision du 17 mai 2013, l'AFC a rejeté la réclamation de l'hoirie et maintenu sa taxation.

La loi genevoise ne prévoyait pas la prise en compte au passif de la succession de l'indemnité de l'exécuteur testamentaire, ni des personnes mandatées par ses soins. Conformément à sa pratique constante et tel qu'indiqué dans son guide « Comment remplir une déclaration de succession », de tels frais n'étaient pas admis.

11) Par acte du 18 juin 2013, l'hoirie a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) et conclu, sous suite d'indemnité et dépens, à son annulation ainsi qu'à ce que CHF 50'262.- pour l'indemnité de l'exécuteur testamentaire et CHF 20'000.- pour les honoraires d'avocat soient déduits de l'actif successoral.

Reprenant l'argumentation exposée dans sa réclamation, elle se prévalait également d'une violation du principe de l'égalité de traitement ainsi que du droit fédéral. La déduction des frais litigieux était admise par les autres cantons et prévue par le droit fédéral.

12) Le 2 octobre 2013, l'AFC a répondu, concluant au rejet du recours.

L'indemnité due à l'exécuteur testamentaire désigné par la défunte n'était pas une dette de la de cujus, mais une dette de la succession à la charge des héritiers. Elle n'était pas déductible du passif successoral, puisque l'exécuteur testamentaire intervenait au stade de l'acquisition de la succession pour faire exécuter le testament. L'exécuteur testamentaire ayant en l'espèce librement décidé de mandater un avocat, les honoraires de ce dernier ne constituaient pas non plus une dette de la défunte.

13) Par jugement du 28 avril 2014, le TAPI a partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle décision de taxation dans le sens de ses considérants.

La rémunération de l'exécuteur testamentaire constituait une dette grevant la succession pouvant par conséquent être défalquée de l'actif de celle-ci. Les honoraires de l'avocat mandaté n'étant attestés par aucune pièce, ils

ne pouvaient être admis. La question de l'égalité de traitement ne se posait donc pas, tout comme celle de la force dérogatoire du droit fédéral, étant précisé que l'impôt sur les successions était exclusivement perçu par les cantons.

- 14) Par acte du 23 mai 2014, l'AFC a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) et conclu à son annulation en ce qu'il admettait en déduction de l'actif successoral les honoraires de l'exécuteur testamentaire et à la confirmation de sa décision du 17 mai 2013.

Elle reprenait les arguments invoqués devant le TAPI.

- 15) Par lettre du 2 juin 2014, le TAPI a transmis son dossier et indiqué ne pas avoir d'observations à formuler.

- 16) Dans sa réponse du 23 juin 2014, l'hoirie a conclu au rejet du recours, à la confirmation du jugement du TAPI et à ce que les honoraires de Me F _____ soient déduits de l'actif successoral à concurrence de CHF 36'221.-.

Reprenant son argumentation développée devant le TAPI, elle a joint une note finale de frais et d'honoraires, d'un montant de CHF 36'221.-, datée du 10 juin 2014.

- 17) Par réplique du 30 juillet 2014, l'AFC a persisté dans les termes de son recours et indiqué que la conclusion de l'hoirie concernant les honoraires de l'avocat mandaté par l'exécuteur testamentaire était tardive et irrecevable.

- 18) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 et art. 68 al. 1 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 2) a. La procédure administrative genevoise ne connaît pas l'institution du recours joint. Ainsi, la partie qui n'a pas agi durant le délai légal de recours n'ayant plus la faculté de prendre des conclusions indépendantes, elle ne peut proposer que l'irrecevabilité ou le rejet, en tout ou partie, du recours (ATA/164/2014 du 18 mars 2014 et les références citées).

b. En l'espèce, l'intimée a conclu dans sa réponse du 23 juin 2014 à ce que les honoraires d'avocat soient déduits de l'actif successoral à concurrence de

CHF 36'221.-. Cette conclusion, formée au-delà du délai de recours, est tardive. Partant, elle est irrecevable.

3) a. Le litige porte sur la déduction de l'indemnité due à l'exécuteur testamentaire de l'actif successoral.

b. Toute transmission de biens résultant d'un décès, à quelque titre que cette transmission ait lieu, est frappée par des droits de succession (art. 1 al. 1 et 2 LDS).

Il est distrait de toute succession ouverte dans le canton de Genève les dettes non prescrites dont elle est grevée et dont il est justifié, notamment par la production d'actes réguliers, de jugements, de reconnaissances, de factures et de quittances (art. 14 al. 1 LDS).

Il s'agit de dettes de la personne décédée, existant avant sa mort et que reprennent les héritiers (ATA/677/2009 du 22 décembre 2009 ; ATA/531/1998 du 1^{er} septembre 1998). L'art. 14 LDS est en effet un cas d'application du principe général consacré à l'article 560 du Code civil Suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), selon lequel les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte (al. 1). Ils sont saisis des créances et actions, des droits de propriété et autres droit réels, ainsi que des biens qui se trouvaient en la possession du défunt, et ils sont personnellement tenus de ses dettes ; le tout sous réserve des exceptions prévues par la loi (al. 2), soit notamment s'ils répudient la succession (ATA/531/1998 précité).

A contrario, tel n'est pas le cas des dettes successorales, qui résultent de l'ouverture même de la succession et qui naissent par conséquent après son ouverture (Paul-Henri STEINAUER, Le droit des successions, 2006, n. 260).

c. Le testateur peut, par une disposition testamentaire, charger de l'exécution de ses dernières volontés une ou plusieurs personnes capables d'exercer les droits civils. Les exécuteurs testamentaires sont avisés d'office du mandat qui leur a été conféré et ils ont quatorze jours pour déclarer s'ils entendent l'accepter ; leur silence équivaut à une acceptation. Ils ont droit à une indemnité équitable (art. 517 CC).

Les exécuteurs testamentaires sont chargés de faire respecter la volonté du défunt, notamment de gérer la succession, de payer les dettes, d'acquitter les legs et de procéder au partage conformément aux ordres du disposant ou suivant la loi (art. 518 al. 2 CC).

L'indemnité équitable auquel un exécuteur testamentaire a droit est une créance de droit privé. Les dispositions relatives au contrat de mandat s'appliquent à l'accord passé entre les héritiers et l'exécuteur testamentaire à

propos de la rémunération de celui-ci (ATF 138 III 449 consid. 4.2.2 publié in JdT 2013 II p. 347 ; ATF 129 I 330 consid. 3.2).

L'échéance du droit à l'indemnité intervient au terme de l'exécution testamentaire (Heinrich HONSELL / Nedim Peter VOGT / Thomas GEISER [éd.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 4^{ème} éd., 2011, ad. art. 517 n. 32 ; Andreas JERMANN, Honoraires et obligation et l'exécuteur testamentaire de rendre compte in LEF 2009, p. 168).

Ainsi, la créance en rémunération de l'exécuteur testamentaire fait partie des dettes de la succession nées après son ouverture (ATF 93 II 11 consid. 2 a ; Paul-Henri STEINAUER, op. cit., n. 1166 ; Heinrich HONSELL / Nedim Peter VOGT / Thomas GEISER (éd.), op. cit., ad. art. 517 n. 33 ; Antoine EIGENMANN / Nicolas ROUILLER, Commentaire du droit des successions, 2012, ad. art. 474 n. 8). Partant, elle ne peut être défalquée de l'actif successoral avant son imposition (Andreas JERMANN, op. cit., p. 168).

- 4) En l'espèce, l'AFC avance que la rémunération due à l'exécuteur testamentaire est une dette de la succession et ne doit par conséquent pas être défalquée de l'actif successoral avant d'être imposée par les droits de succession.

Cette argumentation doit être suivie. En effet, dans son testament du 1^{er} septembre 1997, la défunte a désigné un exécuteur testamentaire et prévu qu'une rémunération lui serait versée pour ses services. L'exécuteur testamentaire ainsi désigné a accepté sa mission, puisqu'il a mandaté un avocat pour l'aider dans sa tâche. Il s'est ainsi chargé de l'exécution de la volonté de la défunte conformément à la loi. Son activité n'ayant pas pu commencer avant le décès de cette dernière, sa créance en rémunération est également née ultérieurement. Partant, dite créance en rémunération ne peut être défalquée de l'actif successoral avant son imposition par les droits de succession comme le sont les dettes de la de cujus, car elle n'existait pas du vivant de cette dernière.

En conséquence, c'est à tort que le TAPI a admis la déduction de l'indemnité due à l'exécuteur testamentaire de l'actif successoral.

- 5) Au vu de ce qui précède, le recours sera admis, le jugement annulé sur ce point et la décision de l'AFC du 17 mai 2013 confirmée. Malgré l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu, ni aucune indemnité allouée (art. 87 al. 1 et 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 mai 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 avril 2014 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 avril 2014 en tant qu'il admet la déduction de la rémunération de l'exécuteur testamentaire ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 17 mai 2013 ;

confirme le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 avril 2014 pour le surplus ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité de procédure ;

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 l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à Me F_____, avocat de l'hoirie de feu Mme A_____, soit pour elle Madame B_____, Messieurs M. C_____, M. D_____ et M. E_____

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

le président ségeant :

Ph. Thélín

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :