

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/214/2009-ICC

ATA/221/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 5 mars 2019

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A _____

et

Monsieur B _____

contre

Hoirie de feu Madame C _____, représentée par **M. D** _____,
assistée par Me Jean-Yves Schmidhauser, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

Monsieur A _____

et

Monsieur B _____

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
3 septembre 2018 (DITAI/383/2018)**

EN FAIT

1. Le 14 janvier 2009, Madame C_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), remplacée depuis lors par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre une décision sur réclamation rendue le 11 décembre 2008 par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) au sujet de ses impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2006 ainsi que de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006.
2. Mme C_____, alors domiciliée dans le canton de Vaud, est décédée le _____ 2009. Elle avait deux enfants : Monsieur B_____, domicilié dans le canton de Vaud, et Monsieur A_____, résident en France. Par testament établi le 19 mai 2009 devant notaire et homologué le 15 décembre 2009 par le juge de paix du district de Nyon, elle avait exhéredé ce dernier.
3. M. A_____ ayant contesté cette exhéredation devant les autorités vaudoises compétentes, le TAPI a, par décision du 5 avril 2012, suspendu l'instruction de la cause fiscale jusqu'à droit jugé définitivement dans la procédure civile pendante dans le canton de Vaud. MM. B_____ et A_____ avaient l'un et l'autre indiqué qu'ils souhaitaient poursuivre la procédure fiscale. La légitimation active de M. A_____ dans la procédure fiscale en dépendait. Il se justifiait dès lors de surseoir à statuer jusqu'à droit connu sur le droit de ce dernier à succéder à sa mère défunte.
4. Selon communication du Tribunal cantonal vaudois du 1^{er} juin 2018, la contestation d'exhéredation était toujours pendante à cette date.
5. Le 7 juin 2018, le TAPI a informé l'AFC-GE, M. B_____ et M. A_____ qu'il envisageait d'appeler en cause ce dernier, sans toutefois lui ouvrir entièrement le dossier fiscal mais en lui fournissant les éléments essentiels lui permettant de se déterminer utilement sur le litige fiscal. Cette solution était dictée par le fait que la prescription fiscale courait.
6. M. B_____ s'est opposé à l'appel en cause de son frère, celui-ci ayant été exhéredé. M. A_____ a accepté d'être appelé en cause, mais avec plein accès au dossier. L'AFC-GE ne s'est pas opposée à l'appel en cause de ce dernier, mais avec la restriction d'accès au dossier proposée par le TAPI.
7. Par décision du 3 septembre 2018, le TAPI a prononcé la reprise de l'instruction du recours, prononcé l'appel en cause de M. A_____ et a interdit à ce dernier de consulter l'ensemble des pièces du dossier fiscal produites par l'AFC-GE et M. B_____, en raison du secret fiscal.

8. Le 13 septembre 2018, M. A_____ a saisi la chambre administrative d'un recours contre la décision du TAPI du 3 septembre 2018, concluant à ce que le droit d'accès au dossier lui soit reconnu.

Les affirmations de son frère étaient mensongères et aucun document ne prouvait qu'il représentait la succession de feu leur mère.

9. Le 17 septembre 2018, M. B_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation et à la suspension de l'instruction de la cause.

Il n'était pas possible d'appeler son frère en cause alors que sa qualité d'héritier n'était pas établie. Lui-même n'était pas le représentant de l'hoirie de feu C_____, un administrateur officiel ayant été nommé le 29 mars 2010 par la justice de paix de Nyon.

10. Le 20 septembre 2018, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.

11. Le 15 novembre 2018, M. B_____ a confirmé à la chambre administrative que l'administrateur officiel de la succession était Monsieur D_____.

12. Le 20 novembre 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours et à ce que l'hoirie soit représentée par l'administrateur officiel.

13. Le 26 novembre 2018, la chambre administrative a informé l'administrateur officiel de la procédure en cours et lui a fixé un délai pour faire parvenir ses observations.

14. Le 20 décembre 2018, l'administrateur officiel a transmis sa détermination.

Alors même que les frères C_____ et l'AFC-GE étaient informés de sa nomination, aucun d'eux n'avait pris soin d'informer le TAPI de cela. Ils ne l'avaient pas non plus informé de l'existence de la présente procédure. Il n'avait donc pas eu l'occasion de se déterminer, de sorte que son droit d'être entendu avait été violé, alors même qu'il gérait les intérêts de la succession. À ce stade, il n'entendait pas se prononcer sur les arguments au fond de MM. B_____ et A_____, la décision du TAPI devant être annulée et la cause renvoyée à cette juridiction pour nouvelle décision après qu'il eut l'occasion de se déterminer.

15. Le 7 janvier 2019, la détermination de l'administrateur officiel a été transmise aux recourants et à l'AFC, et les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. La question de la recevabilité des recours de MM. A_____ et B_____ souffrira de demeurer indécise au vu de ce qui suit.
2. Selon l'art. 14 al. 1 LPA, lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions.

La LPA ne prévoyant pas de disposition sur la reprise de la procédure suspendue lorsque l'issue de la procédure préjudicielle n'est pas encore connue, on doit admettre qu'une telle reprise est possible en tout temps, pour autant que les parties aient eu l'occasion de s'exprimer à ce sujet avant que la décision de reprise ne soit prise (art. 41 LPA). Tel a été le cas en l'espèce, pour les participants à la procédure alors connus du TAPI.
3. Le litige au fond porte sur la taxation IFD et ICC 2006 de feu Mme C_____, dont le décès est intervenu en cours de procédure de recours devant la juridiction de première instance.
4. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (ATF 137 IV 33 consid. 9.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_265/2016 du 23 mai 2016 consid. 5.1 et les arrêts cités), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1060/2016 du 13 juin 2017 consid. 3.1).

La violation du droit d'être entendu doit en principe entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances du recourant sur le fond (ATF 140 I 68 consid. 9.3 ; 135 I 279 consid. 2.6.1 ; 133 III 235 consid. 5.3). Une réparation devant l'instance du recours est possible si celle-ci jouit du même pouvoir d'examen que l'autorité intimée (ATF 138 I 97 consid. 4.1.6.1 ; 137 I 195 consid. 2.3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 1B_112/2015 du 14 juillet 2015 consid. 2.1). La réparation dépend cependant de la gravité et de l'étendue de l'atteinte portée au droit d'être entendu et doit rester l'exception (ATF 126 I 68 consid. 2 et les arrêts cités ; arrêts du Tribunal fédéral 1B_112/2015 du 14 juillet 2015 consid. 2.1 ; 1C_641/2012 du 31 avril 2013 consid. 3.4 ; ATA/1039/2017 du 30 juin 2017) ; elle peut se justifier même en présence d'un vice grave notamment lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et

aboutirait à un allongement inutile de la procédure (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 136 V 117 consid. 4.2 ; ATA/1039/2017 précité). Enfin, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de la violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir eu le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/679/2017 du 20 juin 2017 et les arrêts cités).

5. a. Selon l'art. 537 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), la succession s'ouvre par la mort et les héritiers en acquièrent de plein droit l'universalité dès que celle-ci est ouverte (art. 560 al. 1 CC), au dernier domicile du défunt (art. 538 al. 1 CC). Ils sont saisis des créances et actions, des droits de propriété et autres droits réels, ainsi que des biens qui se trouvaient en la possession du défunt et ils sont personnellement tenus de ses dettes (art. 560 al. 2 CC).

Ces principes sont repris en matière fiscale, quand bien même la notion de succession peut, en matière fiscale ne pas toujours recouvrir la notion du droit civil (ATF 131 I 409). L'art. 12 al. 1 LIFD et l'art. 11 al. 1 LIPP prévoient en effet que les héritiers d'un contribuable défunt lui succèdent jusqu'à concurrence de leur part héréditaire.

S'il y a plusieurs héritiers, tous les droits et obligations compris dans la succession restent indivis jusqu'au partage. Ils sont propriétaires et disposent en commun des biens qui dépendent de la succession, sauf les droits de représentation et d'administration réservé par le contrat ou par la loi (art. 602 al. 1 et 2 CC).

b. Toute personne capable de discernement et âgée de dix-huit ans révolus a la faculté de disposer de ses biens par testament, dans les limites et selon les formes établies par la loi (art. 467 al. 1 CC). Elle doit en particulier tenir compte de la réserve de ses descendants (art. 470 al. 1 CC). Toutefois, l'héritier réservataire peut être déshérité par disposition pour cause de mort lorsqu'il a commis une infraction pénale grave contre le défunt ou l'un de ses proches ou lorsqu'il a gravement failli aux devoirs que la loi lui impose envers le défunt ou sa famille (art. 477 CC). L'exhérédé ne peut, notamment, ni réclamer une part de succession, ni intenter l'action en réduction (art. 478 al. 1 CC).

c. L'autorité compétente est tenue de prendre d'office les mesures nécessaires pour assurer la dévolution de la succession (art. 551 al. 1 CC). Elle peut en particulier ordonner l'administration d'office de la succession lorsque tous les héritiers du défunt ne sont pas connus (art. 554 al. 3 CC).

6. En l'espèce, feu C_____, domiciliée dans le canton de Vaud au moment de son décès, a laissé deux descendants, soit ses fils B_____ et A_____, héritiers

réservataires. Elle a toutefois déshérité le second par testament authentique homologué par la Justice de Paix du canton de Vaud. M. A_____ s'étant opposé au testament, le juge de paix vaudois a ordonné l'administration d'office de la succession en application de l'art. 554 al. 1 ch. 3 CC, et a désigné en cette qualité M. D_____. C'est le lieu de relever que, par courrier du 31 mai 2010, ce dernier a informé l'AFC-GE de sa désignation et du fait qu'il inscrivait le principe de la créance fiscale genevoise dans l'inventaire de la succession, sans confirmer en l'état son acceptation tant qu'il ne recevrait pas informations ayant permis d'aboutir aux bordereaux aujourd'hui litigieux. Il n'apparaît pas, en l'état du dossier, que l'AFC-GE ou MM. B_____ ou A_____ aient informé la CCRA, puis le TAPI, de l'administration d'office de la succession ni, a fortiori, du nom de l'administrateur officiel. Or, depuis sa désignation, ce dernier est, à rigueur de droit, le seul représentant de l'hoirie de feu C_____, à l'exclusion de M. B_____ et à plus forte raison, de M. A_____, vu l'exhérédation dont il est frappé et qui n'a, à ce jour, pas été annulée.

L'administrateur officiel aurait donc dû être interpellé à tous les stades de la procédure fiscale postérieurs à la date de sa désignation, et en particulier, sur la qualité de partie à ladite procédure de MM. B_____ et A_____, dès la date précitée, cette qualité devant être examinée en regard des spécificités du droit fiscal. Son droit d'être entendu a ainsi été violé, sans que cela puisse être imputable aux juridictions de première instance. Cette violation ne peut être réparée devant la chambre de céans, sauf à priver les parties ou les personnes prétendant à cette qualité, de disposer du double degré de juridiction pour faire valoir leurs droits.

7. Cette évolution de la situation constitue un motif imposant la reprise de la procédure, afin que le TAPI interpelle le représentant de l'hoirie sur tous les aspects de la procédure et statue, après avoir entendu tous les intéressés, sur la qualité de partie de MM. B_____ et A_____, déterminante pour leur accès au dossier.

Compte tenu de ce qui précède, eu égard aux circonstances particulières du cas d'espèce, soit la violation des droits procéduraux de l'administrateur officiel, les recours de M. A_____ et de M. B_____ seront admis partiellement, en tant qu'ils sont recevables.

Le jugement querellé sera confirmé en tant qu'il prononce la reprise de la procédure et annulé pour le surplus.

La cause sera renvoyée au TAPI pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

8. Vu l'issue du litige et les motifs y ayant conduit, aucun émoulement ne sera perçu et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 1 et 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

admet partiellement, en tant qu'ils sont recevables, les recours interjetés respectivement le 13 septembre 2018 par Monsieur A_____ et le 17 septembre 2018 par Monsieur B_____ contre la décision du Tribunal administratif de première instance du 3 septembre 2018 ;

confirme ladite décision en tant qu'elle prononce la reprise de la procédure ;

l'annule pour le surplus ;

renvoie la cause au Tribunal administratif de première instance pour nouvelle décision dans le sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

dit qu'il n'est pas 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 Monsieur A_____, à Monsieur B_____, à Me Jean-Yves Schmidhauser, avocat de l'hoirie représentée par l'administrateur officiel, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Junod, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :