RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2800/2005-FIN **ATA/247/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 9 mai 2006

dans la cause

Madame X_____
Madame D_____ Z_____
Madame U_____ Z_____
Monsieur P_____ Z_____
Monsieur R_____ Z_____
représentés par Me Rolf Wüthrich, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur F_____ Z_____, domicilié, 85, chemin C_____ à Bellevue, est décédé le 3 décembre 1997, à N_____/France.

2. Au jour de son décès, le défunt était marié avec Madame D_____ Z_____ sous le régime matrimonial légal de la participation aux acquêts. Aucun enfant n'était issu de cette union.

   Auparavant, le défunt avait été marié à Madame U_____ Z_____, dont il avait eu deux enfants : P_____ et R_____ Z_____.

   Il était également le père de Mme X_____.

3. Le 7 janvier 1995, il avait rédigé un testament olographe au terme duquel il instituait pour seuls héritiers son épouse, son ex-épouse ainsi que ses trois enfants.

   Chacun des enfants devait recevoir un huitième des biens existant à son décès. Son épouse devait recevoir deux huitièmes et son ex-épouse trois huitièmes.

4. Un procès-verbal d'inventaire concernant l'hoirie Z_____ a été établi le 9 février 1998. Ce document fait état de biens à hauteur de CHF 1'641'162,92.

   Mandaté par l'hoirie de feu M. Z_____, composée de Mmes U_____ et D_____ Z_____, de Mme X_____ et de MM. P_____ et R_____ Z_____ (ci-après : l'hoirie ou les hoirs) en vue du dépôt d'une déclaration de succession, Me Pierre Natural, notaire a sollicité et obtenu à plusieurs reprises de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou l'administration) le report du délai fixé à cet effet, arguant de la difficulté à obtenir des estimations des biens immobiliers du défunt en France et à Thoune, aggravée par de nombreuses divergences entre les héritiers.

5. Le 24 janvier 2000, l'AFC a notifié à l'hoirie un bordereau de droits de succession établi d'office sur un avoir net imposable fixé à CHF 853'050.-.

   Le montant à payer s'élevait à CHF 61'107,75.

6. Le 1er février, Me Pierre Natural a élevé réclamation contre ladite taxation d'office au motif qu'elle était « profondément erronée ».

   La liquidation de la succession s'avérait très compliquée dès lors que les héritiers avaient constitué plusieurs conseils et qu'il devait consulter un de ses confrères à Annemasse pour s'assurer du règlement de la succession en France.

Il a produit un projet de déclaration de succession faisant état d'un avoir net imposable de CHF 1'504'253.-, ainsi qu'un projet d'inventaire authentique. D'autres documents ont été transmis ultérieurement.

7. Le 16 juin 2003, l'AFC a reconsidéré la taxation d'office du 24 janvier 2000, la liquidation de la succession s'étant avérée très compliquée.

A cette décision était joint un bordereau supplémentaire, fondé sur la déclaration de succession et sur l'inventaire déposés tardivement. L'avoir net imposable était de CHF 2'271'564.- et l'impôt à payer s'élevait à CHF 549'998,80.

8. Le 15 juillet 2003, les hoirs ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) contre la décision précitée. Le bordereau du 16 juin 2003 devait être annulé et la taxation recalculée.

Le bateau du défunt d'une valeur de CHF 19'323.-, ne devait pas être pris en compte en Suisse, vu qu'il avait été immatriculé en France.

La valeur de l'immeuble de Bellevue, fixée à CHF 700'000.- par l'administration devait être ramenée à CHF 680'000.-. Ce chiffre correspondait au prix d'achat en 1985, car le défunt n'avait jamais entrepris de travaux de rénovation.

Le bordereau ne tenait pas compte des dettes hypothécaires afférentes à l'immeuble de Bellevue au montant de CHF 434'848.-, qui étaient déductibles.

L'immeuble en France appartenait au défunt pour moitié. Il s'ensuivait que seul le montant de CHF 385'849.- devait être pris en compte dans le cadre de la succession ouverte à Genève.

Les hoirs avaient versé un acompte de CHF 380'000.- en mai 1999. Cette somme devait être prise en considération dans le calcul des intérêts débiteurs et créditeurs.

9. Mme U_____ Z_____ a complété le recours le 16 juillet 2003, demandant à ce que lui soit appliqué le taux réservé au conjoint survivant.

10. Le 30 juin 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Les hoirs n'avaient pas apporté la preuve de l'immatriculation en France du bateau alors même que le fardeau de la preuve leur incombait.

Ils n'avaient fait état d'aucun élément permettant de justifier qu'au jour du décès, soit plus de dix ans après son acquisition, l'immeuble de Bellevue n'avait pris aucune valeur.

L'immeuble en France, d'une valeur de CHF 771'698.-, n'était pas imposable en Suisse. La prise en compte de sa valeur permettait cependant de déterminer dans quelle mesure les dettes annoncées pouvaient être portées en déduction de l'avoir successoral. Compte tenu du fait qu'il avait été acquis en copropriété avec l'épouse du défunt, cette valeur ne s'élevait qu'à CHF 385'849.-

Quant aux dettes, elles ne pouvaient être déduites que pour la part qui excédait la valeur de l'immeuble sis à l'étranger, soit en l'espèce CHF 385'849.- (art. 14 al. 6 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25). Le montant total des dettes se chiffrant à CHF 243'730,65, celles-ci n'étaient pas déductibles.

Finalement, concernant le versement de l'acompte de CHF 380'000.-, les hoirs n'avaient pas tenu compte du bordereau initial du 24 janvier 2000, étant rappelé que le bordereau du 16 juin 2003 constituait un bordereau complémentaire par rapport à celui-là. Ainsi, le calcul des droits devait s'opérer comme suit :

- droits dus selon le bordereau du 24 janvier 2000 CHF 61'107,75
- droits dus selon le bordereau du 16 juin 2003 CHF 549'998,80

Le total des droits s'élevait donc à CHF 611'106,55. Après déduction de l'acompte de CHF 380'000.-, le solde à payer s'élevait à CHF 231'106,55.

11. Dans leur réplique du 12 août 2004, les hoirs ont maintenu leur recours.

Ils avaient sollicité la confirmation de l'immatriculation du bateau en France auprès du service de la navigation.

L'immeuble de Bellevue n'avait jamais fait l'objet de rénovation ayant pour effet d'augmenter sa valeur. M. Z_____ avait essayé de le vendre pour un montant de CHF 650'000.- mais n'avait pas trouvé d'acheteur. La valeur déclarée de CHF 680'000.- était donc trop élevée.

En prévoyant que les dettes n'étaient déductibles que pour la part excédant la valeur de l'immeuble sis à l'étranger, le droit genevois violait l'interdiction de la double imposition qui résultait de la convention de double imposition sur le revenu et la fortune conclue entre la Suisse et la France le 9 septembre 1966.

Concernant la date du versement et le montant de l'acompte, les hoirs ont indiqué que le recours était retiré.

12. L'administration a renoncé à dupliquer.

13. Le 7 octobre 2004, les hoirs ont communiqué à la commission une photocopie du certificat international du bateau établi par la commission de surveillance de Lyon.

14. Par décision du 27 juin 2005, la commission a très partiellement admis le recours et retourné le dossier à l'administration.

Les hoirs avaient apporté la preuve de l'immatriculation du bateau en France de sorte que celui-ci ne devait pas être pris en compte dans l'actif de la succession.

Concernant l'immeuble de Bellevue, il incombait à l'administration de faire procéder à une expertise de celui-ci, et ce en application de l'article 15 alinéa 1 LDS vu l'absence d'accord entre les parties.

Quant aux dettes, elles n'étaient pas déductibles « en vertu du texte clair de l'article 14 alinéa 6 LDS ». En l'absence de convention visant à éviter les doubles impositions, la limitation du droit d'imposer ne résultait que du droit interne, qu'il s'agisse du droit fédéral ou du droit cantonal. Or, en ce qui concernait les droits de succession, les cantons étaient compétents dans les limites de leur propre constitution.

La commission a de plus constaté qu'elle était liée par la législation en vigueur et qu'elle ne pouvait s'en écarter en raison de circonstances personnelles. Mme U_____ Z_____ ne pouvait donc pas être taxée sur la base de l'article 17 alinéa 1 LDS attendu qu'elle n'avait pas le statut de conjoint survivant.

15. Par acte posté le 8 août 2005, les hoirs ont formé recours auprès du Tribunal administratif. La décision devait être annulée, et le dossier renvoyé à l'AFC pour nouvelle taxation.

L'actif devait être réduit du montant du bateau sis en France et la valeur de l'immeuble de Bellevue devait être diminuée de CHF 20'000.-.

Les hoirs ont également contesté la détermination du bénéfice de liquidation du régime matrimonial. Le déficit de l'épouse, soit la différence résultant des acquêts bruts et des dettes de cette dernière, devait être porté en déduction des acquêts nets du défunt.

L'article 14 alinéas 6 et 7 LDS violait tant le droit constitutionnel cantonal et fédéral que la Convention de double imposition entre la Confédération suisse et la République française en matière d'impôt sur les successions du 31 décembre 1953 (ci-après : CDI-Succ - RS 0.672.934.92).

16. Le 12 septembre 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Le calcul effectué par les hoirs pour déterminer le bénéfice de liquidation du régime matrimonial était contraire à l'article 210 du Code civil suisse (CCS), selon lequel il n'était pas tenu compte d'un déficit.

Sous réserve de l'expertise qui devait être opérée conformément à la décision de la commission pour déterminer la valeur de l'immeuble de Bellevue, la somme retenue au titre de reprise par le conjoint survivant était correcte.

L'application de l'article 14 alinéa 6 LDS était justifiée, chaque canton étant compétent pour appliquer ses propres méthodes dans la détermination du bénéfice imposable et ce, même s'il en résultait une double imposition en raison de l'application du droit de chacun des Etats en cause.

17. Les parties ont été entendues en audience de comparution personnelle le 23 janvier 2006. Elles ont persisté dans leurs déterminations et la cause a été 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 LDS ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

En vertu du principe de la non rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (P. MOOR, Droit administratif, Vol. I, 2ème édition, Berne, 1994, p. 178; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème édition, Bâle et Francfort sur le Main, 1991, p. 116). Le droit nouveau ne peut avoir un effet rétroactif que si la rétroactivité est prévue par la loi, est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (P. MOOR, op. cit., p. 179-180; B. KNAPP, op. cit., p. 118 ; ATA/891/2004 du 16 novembre 2004).

En l'espèce, les nouvelles dispositions du droit fiscal genevois - entrées en vigueur le 1er juin 2004 – relatives aux droits sur les successions ne prévoient pas d'effet rétroactif. La présente cause sera donc jugée selon le droit applicable à l'époque des faits.

2. Les recourants contestent en premier lieu la détermination du bénéfice de liquidation du régime matrimonial. Agissant ainsi, ils prennent une conclusion nouvelle. Se pose donc la question de l'admissibilité de cette dernière.

a. L'objet d'une procédure administrative ne peut pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances. Il peut uniquement se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés

devant l'autorité de recours (JAAC 1999, no 78, p. 734 ; ATA/812/2005 du 29 novembre 2005)

b. Si le recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée conformément à la maxime de disposition, il ne peut pas prendre dans son mémoire de recours des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure. Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction. Par conséquent, le recourant qui demande la réforme de la décision attaquée devant l'autorité de recours ne peut en principe pas présenter de conclusions nouvelles ou plus amples devant l'instance de recours, c'est-à-dire des conclusions qu'il n'a pas formulées dans les phases antérieures de la procédure (ATA/812/2005 précité ; B. BOVAY, Procédure administrative, Lausanne 2000, p. 390-391).

En l'espèce, la question de la liquidation du régime matrimonial a été soulevée pour la première fois devant le Tribunal administratif. Dès lors, cette nouvelle conclusion des recourants sera déclarée irrecevable.

3. a. Les recourants font valoir que la valeur de l'immeuble de Bellevue est en réalité de CHF 680'000.-. Il conviendrait donc de diminuer le poste des actifs de CHF 20'000.-. Ce faisant, les recourants contestent la décision de la commission qui ordonne à l'administration de faire procéder à une expertise de l'immeuble en application de l'article 15 LDS.

b. Selon l'article 15 alinéa 1 LDS, si le capital, la valeur ou le prix, énoncé dans une déclaration de succession, paraît inférieur au prix réel ou à la valeur vénale, le directeur de l'administration de l'enregistrement et du timbre peut ordonner une estimation par expert.

En l'espèce, dans la déclaration de succession, les hoirs avaient indiqué une valeur vénale de CHF 680'000.- en arguant que le défunt n'avait pas entrepris de travaux de rénovation depuis l'achat de l'immeuble en 1985. Pour sa part, l'administration avait fixé cette valeur à CHF 700'000.- sans toutefois préciser dans ses réponses à la commission et au tribunal de quelle manière elle était parvenue à ce montant.

Ainsi, la commission a relevé à juste titre qu'en l'absence d'un accord sur la fixation de la valeur vénale de l'immeuble, il incombait à l'administration de faire procéder à une expertise de celui-ci. La décision de la commission sera donc confirmée sur ce point.

4. a. Les recourants contestent l'application de l'article 14 alinéa 6 LDS en vertu duquel la distraction des dettes ne serait pas admise.

b. Selon l'article 14 alinéa 1 LDS, sont distraites de toute succession ouverte dans le canton de Genève les dettes non prescrites dont elle est grevée et qui sont justifiées, notamment par la production d'actes réguliers, de jugements, de reconnaissances, de factures et de quittances.

c. En matière internationale, l'alinéa 6 de cette disposition précise que lorsqu'une succession ouverte dans le canton de Genève comprend des immeubles situés à l'étranger, la distraction des dettes n'est admise, à défaut de convention internationale en matière de double imposition, que pour ce qui excède la valeur de ces immeubles. Cette disposition prévoit donc deux situations différentes qui dépendent de l'existence d'une convention internationale en matière de double imposition. A défaut d'une telle convention, l'article 14 alinéa 6 LDS s'applique et la distraction des dettes n'est admise que pour ce qui excède la valeur des immeubles situés à l'étranger. En revanche, si celle-ci existe, la disposition précitée n'est pas applicable et il y a lieu d'appliquer le droit ordinaire.

En l'espèce, l'article 2 paragraphe 1 de la CDI-Succ prévoit notamment que les biens immobiliers sont soumis aux impôts sur les successions dans l'Etat où ils sont situés. Les dettes doivent donc être déduites de la succession en vertu du régime prévu par l'article 14 alinéa 1 LDS.

En appliquant l'article 14 alinéa 6 LDS malgré l'existence d'une convention internationale en matière de double imposition, tant la commission que l'AFC se sont écartées à tort du texte clair de la loi. En effet, si le législateur cantonal avait entendu maintenir l'application de cette disposition en cas de lacune dans la convention sur la question des dettes, il l'aurait mentionné expressément comme il l'a fait à l'article 14 alinéa 7 LDS concernant les biens mobiliers. Cette disposition précise que la distraction des dettes n'est admise que pour ce qui excède la valeur des biens situés à l'étranger à moins que la convention internationale en matière de double imposition ne prévoie « d'autres règles en matière de défalcation des dettes ». En se contentant des termes « à défaut de convention internationale en matière de double imposition », le législateur a exclu l'application de l'article 14 alinéa 6 LDS en présence d'une convention conclue en la matière.

5. Au vu de ce qui précède, il n'y a pas lieu d'examiner les autres griefs relatifs à l'article 14 alinéa 6 LDS soulevés par les recourants.

6. En conséquence, le recours sera partiellement admis et le dossier renvoyé à l'AFC afin qu'elle ordonne une expertise de l'immeuble de Bellevue et procède à une nouvelle taxation au sens des considérants. Pour le surplus, le tribunal

confirme la décision de la commission, notamment en ce qui concerne le bateau, ce point n'étant pas litigieux.

7. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA). Un émolument de la même somme sera mis à la charge de l'AFC. Une indemnité de procédure, en CHF 2'000.-, sera allouée aux recourants, à la charge de l'Etat de Genève.

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 août 2005 par Mesdames U_____ et D_____ Z_____ et X_____ et Messieurs P_____ et R_____ Z_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 juin 2005 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule la décision rendue par la commission cantonale de recours en matière d'impôt du 27 juin 2005 dans la mesure où elle refuse la déduction des dettes de la succession ;

la confirme pour le surplus ;

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

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

met à la charge de l'AFC un émolument de CHF 1'000.-

alloue aux recourants une indemnité de procédure de CHF 2'000.-

communique le présent arrêt à Me Rolf Wüthrich, avocat des recourants, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :