

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2986/2007-FIN

ATA/325/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 17 juin 2008

dans la cause

Madame B _____

représentée par Me Françoise Demierre Morand, notaire et exécutrice testamentaire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Monsieur C_____, auteur notamment de l'ouvrage « S_____ », est décédé le 17 octobre 1981. Son épouse, Madame C_____, a hérité des droits d'auteur, moral et copyright sur cette œuvre.
2. Le 10 mai 1999, au côté des Editions L_____ (ci-après : l'éditeur) Mme C_____ a signé avec la société D_____ Sàrl (ci-après également : le producteur), dont le siège est à Paris (France), un contrat de cession des droits d'adaptation cinématographique de l'œuvre susmentionnée. Ce contrat a le libellé suivant :

"L'éditeur a cédé à D_____ Sàrl le droit d'adapter l'œuvre aux fins de la production d'un film de long métrage intitulé « S_____ » ainsi que les droits de reproduction, de représentation par son gérant, M. R_____.

Le producteur s'engage à ce que le 1^{er} jour du tournage ait lieu dans un délai ne pouvant excéder sept ans à compter de la signature du contrat, et à mettre le film en exploitation en salles dans un délai ne pouvant excéder dix ans à compter de la signature du contrat.

La rémunération de l'éditeur est prévue selon des pourcentages figurant aux points 1.7.1 à 1.7.3 du contrat.

Par ailleurs, à titre d'à-valoir minimum garanti sur le produit de ces pourcentages, le producteur versera à l'éditeur la somme totale de FF 5 millions, payable à raison de :

 - FF 1,5 millions à la signature du contrat ;
 - FF 1,575 millions le 15 mai 2002 ;
 - FF 0,6 millions le 1^{er} jour de tournage et au plus tard le 15 mai 2006 ;
 - FF 0,6 millions au plus tard le 15 mai 2007 ;
 - FF 0,725 millions au plus tard le 15 mai 2008."
3. Le 6 mai 1999, Mme C_____ s'est portée caution à hauteur de FF 800'000.- en couverture des engagements par D_____ Sàrl, en faveur de la banque du producteur à Paris.
4. Par décision du Tribunal tutélaire de Genève du 13 juillet 2001, un curateur a été nommé pour Mme C_____.

5. Le 30 avril 2002, le curateur a informé le Tribunal tutélaire que la caution avait été actionnée dans son intégralité, ce qui représentait au cours de l'époque, CHF 180'068.-. Il demandait l'autorisation d'ajouter à ce montant la somme de CHF 30'000.-, ce qui devait permettre la réalisation du film prévu par le contrat de cession.
6. Par courrier du 3 mai 2002, le Tribunal tutélaire a autorisé, à titre exceptionnel, l'ajout des CHF 30'000.- au montant de la garantie existante.
7. Mme C_____ est décédée le 1^{er} décembre 2002, à B_____. Elle a institué une héritière, Madame B_____ et 11 légataires.
8. Le 20 janvier 2003 a été établi un inventaire de la succession, faisant état d'actifs pour CHF 517'740,30 et d'aucun passif. Aucune créance n'était mentionnée sous la rubrique ad hoc.
9. Le 24 juin 2003, Maître Françoise Demierre Morand, notaire, a déposé la déclaration de succession de feu Mme C_____ auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC). Elle faisait état d'un actif brut de CHF 498'284.-, comprenant des avoirs en banque et diverses créances, et de déductions à concurrence de CHF 31'235.-, l'avoir net imposable ascendant à CHF 467'049.-. Il n'était fait mention d'aucune créance à l'encontre de D_____ Sàrl.
10. Par courrier du 17 septembre 2003, l'AFC a demandé au notaire de lui communiquer toutes pièces se rapportant aux accords passés entre feu Mme C_____ et D_____ Sàrl ou l'éditeur concernant les cautionnements de FF 800'000.- et CHF 30'000.-.
11. Les documents sollicités ont été transmis le 17 octobre 2003.
12. Le 10 novembre 2003, l'AFC a notifié à "l'hoirie" de Mme C_____ un bordereau de droits de succession de CHF 356'534,50 (ci-après : le bordereau). Elle avait procédé à une modification de poste « créances/titres », rajoutant une créance du 7 mai 1999 contre D_____ Sàrl pour un montant de CHF 180'068.- et une créance du 6 mai 2002 contre ce débiteur pour un montant de CHF 30'000.-.
13. Le 9 décembre 2003, la mandataire a élevé une réclamation contre cette décision. Les deux créances devaient être écartées car le producteur n'était pas en mesure de faire face au remboursement du versement de CHF 180'068.- et considérait n'avoir pas à rembourser les CHF 30'000.- car ils auraient été versés à fonds perdus par feu Mme C_____. Ce dernier montant devait donc être considéré comme une donation.
14. Le 12 juillet 2004, l'AFC a rejeté la réclamation. Il n'était pas avéré que le débiteur des créances litigieuses était en situation d'insolvabilité.

15. Par acte du 11 août 2004, Mme B_____ a recouru contre la décision susmentionnée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : la commission), reprenant en substance l'argumentation précédemment développée. Elle a conclu à son annulation et, subsidiairement, à la désignation d'un expert pour estimer la valeur économique réelle de la créance.
16. Le 31 mai 2005, l'AFC s'est opposée au recours, concluant principalement à son rejet et subsidiairement à ce que le montant de CHF 30'000.- soit considéré comme une donation, le recours devant être écarté pour le surplus.
17. Le 18 juin 2007, la commission a rejeté le recours. L'héritière de Mme C_____ n'avait pas démontré, à satisfaction de droit, l'insolvabilité définitive du débiteur et devait supporter les conséquences de l'échec de cette preuve.
18. Le 2 août 2007, Mme B_____ a recouru contre la décision précitée, auprès du Tribunal administratif. Elle a repris les conclusions formulées devant la commission.

De par sa nature, la créance subrogée d'une caution contre le débiteur principal était une créance faible puisqu'elle naissait d'une situation dans laquelle le débiteur avait déjà manifesté son incapacité à honorer la créance principale garantie. D_____ Sàrl pouvait être considérée comme insolvable jusqu'au moment du décès de Mme C_____, cette société était en manque total de liquidités lui permettant de faire face à ses engagements. Pour que la débitrice soit en mesure un jour de rembourser la succession de Mme C_____, il faudrait que le film soit exploité et dégagé des résultats.

Par ailleurs, estimer la créance à sa valeur nominale alors que son recouvrement était déjà improbable au décès de Mme C_____, entraînerait la succession dans une situation déficitaire. Si elle était maintenue dans les actifs successoraux, cette créance devait donc faire l'objet d'une évaluation.

Enfin le montant de CHF 30'000.- versé spontanément par feu Mme C_____ n'était ni un prêt, ni une donation mais un versement fait à fonds perdus, dans le but de favoriser la réalisation du film.

19. Le 4 septembre 2007, l'AFC s'est opposée au recours. Elle se référait à son argumentation antérieure. Elle a conclu principalement au rejet du recours et subsidiairement à ce que la créance de CHF 30'000.- soit considérée comme donation et taxée comme telle et au rejet du recours pour le surplus.
20. Le 4 mars 2008, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile 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. 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 (ATA/891/2004 du 16 novembre 2004, P. MOOR, op. cit., p. 179-180; B. KNAPP, op. cit., p. 118).

En l'espèce, les nouvelles dispositions du droit fiscal genevois - entrées en vigueur le 1^{er} 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. La procédure administrative est régie par la maxime d'office conformément à l'article 19 LPA. Une des conséquences est l'inapplicabilité des règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Elles sont remplacées par les pouvoirs d'investigation du tribunal et le devoir de collaboration des parties prévu à l'article 22 LPA.

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

3. Pour les successions ouvertes dans le canton de Genève, les droits de successions sont perçus sur tous les biens qui en dépendent (art. 1 al. 2 litt. a et 4 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 LDS - D 3 25). L'estimation des biens délaissés s'établit d'après leur valeur au jour du décès (art. 8 al. 1 LDS). Ces biens comprennent les créances, qui sont estimées au pair, à moins qu'à raison de l'insolvabilité plus ou moins complète du débiteur, il n'y ait lieu de les considérer comme partiellement ou totalement perdues (art. 11 al. 2 LDS ATA F. du 8 décembre 1992)

4. Les héritiers de cujus ont l'obligation de déposer une déclaration de succession énonçant tous les biens délaissés par celui-ci (art. 29 al. 1 et 31 LDS). Cette déclaration fixe l'ensemble des actifs et passifs de la succession et est accompagnée des pièces justificatives nécessaires (art. 8 al. 3 LDS).
5. Il appartient à l'administration de vérifier l'intégrité de la déclaration et la valorisation des postes de l'actif et du passif.
6. La loi autorise les ayants droit à déclarer une partie des créances comme irrécouvrables en raison de l'insolvabilité du débiteur.

L'AFC possède en cette matière un pouvoir d'appréciation et peut refuser de dispenser les créances de l'impôt soit partiellement, soit totalement, si les justifications qui lui sont présentées n'établissent pas suffisamment l'insolvabilité absolue des débiteurs (ATA/217/1998 du 21 avril 1998 ; F. du 8 décembre 1992 ; S. N. AL-OMAR, L'impôt sur les successions en Suisse et en France, 1959, p. 150).

7. Le Tribunal administratif s'est déjà prononcé sur le degré de probabilité du recouvrement d'une créance dans le cadre de l'application de l'article 45 alinéa 7 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Il a jugé que le contribuable avait considéré à tort comme une perte sa créance à l'encontre d'une personne qui était incarcérée et était dans une situation financière particulièrement critique, dès lors que celle-ci pouvait reprendre une activité économique et revenir à meilleure fortune. Ce n'est qu'en cas d'insuccès définitif d'une procédure de recouvrement que le créancier pouvait déduire sa créance comme une perte commerciale (ATA B. du 9 avril 1986).

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

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

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

8. a. L'insolvabilité est une notion de droit fédéral. Le débiteur est insolvable lorsqu'il ne dispose pas de moyens liquides suffisants pour acquitter ses dettes

exigibles (ATA/639/2003 du 26 août 2003).

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

L'insolvabilité est présumée lorsqu'une faillite est ouverte et lorsque le poursuivant s'est fait remettre un acte de défaut de biens définitif après saisie (ATA/639/2003 du 26 août 2003 ; P.-R. GILLIERON, op. cit., p. 429 n. 33 ; P. ENGEL, Traité des obligations en droit suisse, Neuchâtel 1973, p. 444). En revanche, la remise au poursuivant d'un procès-verbal de saisie valant acte de défaut de biens provisoire ne constate pas à titre définitif l'insolvabilité du poursuivi (ATA/758/2004 du 28 septembre 2004).

9. En l'espèce, il appartenait à Mme B_____ d'établir que D_____ Sàrl était insolvable au jour du décès pour que l'AFC ne tienne pas compte de la valeur au pair de la créance de CHF 180'068.- dans l'établissement du bordereau.

Force est de constater que la recourante n'a fourni aucun élément probant à cet égard : depuis le début de la procédure devant l'AFC, elle s'est contentée de faire sienne la position du producteur, sans jamais demander le moindre justificatif à son débiteur. Le fait que ce dernier affiche un bilan déficitaire au 31 décembre 2003 - soit couvrant une période postérieure au décès de Mme C_____ - ne suffit encore pas à démontrer qu'il y aurait un état d'insolvabilité. Le dossier ne contient pas la moindre démarche en vue de recouvrer la créance en cause ou d'obtenir des éléments probants pertinents - c'est-à-dire reposant sur d'autres bases que les seules allégations du débiteur - de l'impossibilité, au 1^{er} décembre 2002, de recouvrer ladite créance. Celle-ci doit donc être prise en compte dans les actifs de la succession.

10. La recourante demande à ce qu'un expert soit désigné pour évaluer la valeur

réelle de la créance contre D_____ Sàrl. Ce faisant, elle perd de vue le texte clair de la loi, qui prévoit que les créances successorales sont estimées au pair. Soutenir dans un cas d'espèce que l'estimation devrait être différente se confond avec la démonstration - qu'il incombe au seul contribuable de faire - que la créance est en partie irrécupérable. Sa requête sera dès lors écartée.

11. S'agissant du montant de CHF 30'000.-, son caractère de créance est contesté par le débiteur - contrairement à ce qu'à retenu la commission.

Il résulte du dossier que ce versement a été fait spontanément par feu Mme C_____, avec l'aval du Tribunal tutélaire, en sus de la caution. Aucun élément ne permet de soutenir qu'à ce moment là, elle ait voulu faire donation de cette somme au producteur. Cet argent était destiné à permettre la réalisation du film. Tant le moment que le but du versement démontrent qu'il ne peut s'agir d'une donation, soit une cession de biens sans contre partie correspondante (art. 239 al.1 Code civil suisse du 10 décembre 1907 CCS - RS 210) mais bien d'une avance de fonds supplémentaire consentie à D_____ Sàrl. Il s'ensuit qu'elle doit être considérée comme créance de la succession de feu Mme C_____.

12. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

Un émoluments de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 août 2007 par Madame B_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, du 18 juin 2007 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émoluments de CHF 1500.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Françoise Demierre Morand, notaire et exécutrice testamentaire, mandataire de la recourante ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :