

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3537/2014-ICC

ATA/1310/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 décembre 2015

4^{ème} section

dans la cause

Hoirie de feu Madame A _____, soit pour elle Madame B _____
représentée par Fidufirst SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
1^{er} juin 2015 (JTAPI/661/2015)**

EN FAIT

1. Madame A_____, domiciliée dans le canton de Genève, est décédée à C_____ le _____ 2013. Elle a laissé, pour régler sa succession, un testament olographe qui allouait cinq legs « nets de droits de succession ». Il s'agissait, d'une part, de quatre montants de CHF 50'000.- attribués à trois neveux et à une institution caritative et, d'autre part, de sa propriété de C_____ avec son contenu et CHF 200'000.- à une cinquième personne soit, Monsieur B_____. En outre, elle instituait comme héritière l'épouse de ce dernier, Madame B_____ (ci-après : l'héritière), pour « l'ensemble des biens restant après distribution des legs précités et paiement des impôts de succession ».

Elle désignait également comme exécutrice testamentaire la société Fidufirst SA, dont M. B_____ était l'administrateur.

M. et Mme B_____ ne sont ni l'un ni l'autre apparentés à la défunte.

2. Après avoir procédé le 7 octobre 2013 à un inventaire des biens de la défunte, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a invité son hoirie à lui retourner la déclaration de succession dont elle lui transmettait un formulaire. Elle rappelait aux héritiers qu'ils avaient la possibilité de répudier la succession, en avisant la Justice de paix par courrier.
3. Le 24 octobre 2013, l'exécutrice testamentaire a remis à l'AFC-GE la déclaration de succession. Selon un courrier annexé à la déclaration, une expertise de la villa avait été demandée, car sa valeur avait été fortement diminuée suite à la construction d'immeubles à proximité. Selon le testament, l'héritière devait recevoir le solde des actifs après les legs et paiement des impôts sur ceux-ci. Dès lors, lesdits impôts avaient été comptabilisés comme dettes de la succession. L'héritière ne devait en effet pas payer de droits de succession sur des sommes qu'elle ne recevrait pas.
4. Le 6 mai 2014, l'AFC-GE a transmis à l'hoirie chez son exécutrice testamentaire un avis de taxation accompagné d'un bordereau de succession. Le total de l'actif brut successoral s'élevait à CHF 10'075'335.-. Il n'y avait pas de déduction à prendre en compte en lien avec la liquidation du régime matrimonial. Le passif s'élevait à CHF 23'677.- et l'avoir net à CHF 10'051'658.-. Le montant total de l'impôt dû s'élevait à CHF 5'409'492.-, dont le détail figurait dans un bordereau récapitulatif joint au bordereau principal.

Selon le bordereau récapitulatif, l'impôt dû se déterminait ainsi :

Liste des ayants droit	Répartition de l'avoir (CHF)	Droits de succession (CHF)	Exonération (CHF)	Centimes additionnels (CHF)	Total des droits (CHF)
légataire A	50'000.-	5'130.-	0.-	5'643.-	10'773.-
légataire B	50'000.-	5'130.-	0.-	5'643.-	10'773.-
légataire C	50'000.-	5'130.-	0.-	5'643.-	10'773.-
légataire D	50'000.-	5'130.-	5'130.-	0.-	0.-
M. B_____	5'700'000.-	1'479'760.-	0.-	1'627'736.-	3'107'496.-
Mme B_____	4'151'658.-	1'077'191.-	0.-	1'184'911.-	2'262'102.-*
Total hoirie	10'051'658.-	2'577'471.-	0.-	5'130.-	5'409'492.-

* émolument de CHF 7'575.- non inclus.

5. Le 9 mai 2014, l'hoirie de Mme A_____ a formé auprès de l'AFC-GE une réclamation contre le bordereau de succession. Elle y développait différents griefs dont le principal – et seul encore litigieux à ce jour – était le suivant : selon le guide des successions de l'AFC-GE, chaque héritier était taxé sur la part des biens attribués en vertu des dispositions de dernières volontés prises par le défunt. Le testament prévoyait que l'héritière recevrait l'ensemble des biens restant après distribution des legs et paiement des droits de succession sur ces legs ; selon le testament, la part réellement attribuée à l'héritière était bien inférieure à celle que l'AFC-GE retenait, puisqu'il fallait y déduire le montant des droits de succession payés sur ces legs.

Le montant de l'impôt dû en rapport avec les legs s'élevait à CHF 3'139'815.-. L'impôt dû par l'héritière devait être calculé sur un montant de CHF 1'011'843.- correspondant au solde de sa part de succession après déduction du montant des impôts dus pour les legs précités.

6. Le 21 octobre 2014, l'AFC-GE a écrit à l'exécutrice testamentaire. Sa réclamation était admise sur différents points. En revanche, la requête en déduction des droits de succession sur les legs était rejetée. À teneur de la loi, les droits de succession n'étaient pas déductibles de la part de l'héritière.

Avec la décision précitée, l'AFC-GE a notifié un avis de taxation rectificatif et un nouveau tableau des bordereaux. Dès lors que le poste relatif au passif successoral avait augmenté de certains montants admis sur réclamation, l'avoir imposable s'élevait à CHF 10'047'100.-. La part imposable de l'héritière s'élevait

à CHF 4'147'100.-. Le montant des droits successoraux dont cette dernière devait s'acquitter sur les legs restait fixé à CHF 3'107'496.- tandis que le montant lié à sa part se réduisait à CHF 2'259'612.-. Le montant total des droits de succession s'élevait ainsi à CHF 5'399'427.-.

7. Le 17 novembre 2014, l'exécutrice testamentaire, agissant pour le compte de l'héritière, a interjeté un recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation du 21 octobre 2014. Les droits successoraux relatifs à sa part ne devaient être calculés que sur le montant qu'elle percevait réellement. L'autorité fiscale avait calculé les droits en fonction d'un montant de CHF 4'151'658.-, ce qui débouchait sur une taxation de CHF 2'269'677.- (émolument inclus), alors que « sa part réelle touchée » n'était que de CHF 1'011'843.-, soit CHF 4'151'658.- moins les droits successoraux à payer en rapport avec les legs de CHF 3'139'815.-. Il était injuste d'avoir à s'acquitter d'impôts successoraux en fonction d'un montant que la bénéficiaire n'avait pas perçu. Ce mode de faire était contraire à toute logique. Si le de cujus avait fait donation des legs de son vivant, sa fortune aurait été imputée des droits de donation. De ce fait, l'héritière n'aurait perçu que le solde, soit environ CHF 1'000'000.-.

8. Dans sa réponse du 20 février 2015, l'AFC-GE a contesté le raisonnement conduit par la recourante. Les droits de succession frappaient toute transmission de biens résultant d'un décès. L'impôt était dû par le bénéficiaire de cette transmission. Ne pouvaient être déduites de la succession que les dettes du défunt, soit des dettes existant avant son décès et qui étaient nées avant sa mort. Les dettes de succession n'en faisaient pas partie. Elles étaient à la charge des héritiers. L'impôt successoral total calculé sur l'actif successoral net s'élevait à CHF 5'399'427.-. L'impôt dû par l'héritière était de CHF 2'259'612.60, tandis que celui dû par les légataires s'élevait à un total de CHF 3'139'815.-. Ce dernier montant n'était pas un passif de la succession et ne pouvait être déduit de la part de succession de l'intéressée.

9. Par jugement du 1^{er} juin 2015, le TAPI a rejeté le recours de l'héritière.

Les droits de succession étaient calculés sur les parts héréditaires nettes et sur les legs, en tenant compte des catégories auxquelles appartenaient les légataires et les héritiers. Chacun d'entre eux devait s'acquitter des droits de succession, intérêts, amendes, frais et émoluments. Une même obligation incombait aux exécuteurs testamentaires. Les droits de succession constituaient une dette personnelle et si l'un d'eux devait s'acquitter de montants dus par d'autres en raison des dispositions sur la solidarité, ils avaient le droit de le faire aux termes de la loi. Dès lors, l'impôt successoral ne constituait pas une dette de la défunte et ne pouvait être déduit de la masse successorale. En outre, le calcul des droits se faisait sur les legs et sur les parts héréditaires nettes et non pas sur la masse successorale en tant que telle.

Dans le cas d'espèce, la valeur des legs s'élevait à CHF 5'900'000.- et la part à CHF 4'151'658.-. Il était avéré que le montant total des droits successoraux lui incombant était plus élevé que cette dernière, de sorte qu'après qu'elle s'en soit acquittée, le solde de la masse successorale n'était pas suffisant pour le paiement des legs. On pouvait admettre que cette situation n'était pas soutenable pour la recourante, puisque d'une part on ne pouvait pas demander aux légataires la part de l'impôt relative à leur legs et d'autre part, elle était instituée débitrice de ceux-ci. Toutefois, une telle situation ne résultait pas de la loi fiscale ou de sa mauvaise application, mais découlait de la volonté de la défunte et de l'application du droit civil applicable à ce complexe de fait. Le fait que le testateur désigne d'autres débiteurs des droits que ceux visés par la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25) ne pouvait pas primer sur les règles posées par la loi et frustrer l'État des droits qui lui étaient dus. Il appartenait à la recourante d'examiner la situation juridique engendrée par les conditions du testament et de répudier la succession, si elle constatait qu'elle lui était défavorable. L'absence de répudiation n'avait pas à être supportée par l'AFC-GE.

10. Par acte posté le 26 juin 2015, l'héritière, représentée par l'exécutrice testamentaire, a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 1^{er} juin 2015 précité, en concluant à son annulation.

La déclaration de succession avait été déposée dans les délais et la taxation avait été établie le 6 mai 2014. La totalité des droits avait été réglée le 16 mai 2014. Or, selon le testament, les impôts de succession sur les legs devaient être à la charge de la succession et le solde restant devait revenir à l'unique héritière. En fonction des termes du testament, le calcul suivant avait été établi. La succession avait été liquidée pour CHF 6'355'000.-. Le total des différents legs attribués s'élevait à CHF 2'200'000.-. Les impôts successoraux à payer sur les différents legs ne devaient pas dépasser CHF 3'139'714.-. Cela laissait un solde disponible pour l'héritière de CHF 1'115'185.-.

Après déduction de l'impôt successoral dû sur ce solde, il revenait à l'héritière un montant de CHF 461'402.-. Dans la mesure où, à teneur du testament, l'héritière avait droit au solde disponible restant après paiement des impôts sur les legs, cela l'avait amenée à ne pas répudier la succession. La réclamation ne portait pas sur le refus par l'autorité fiscale de prendre en compte l'impôt successoral comme dette de la succession mais sur son refus de prendre en considération un mode de calcul par paliers, en conformité du testament. Dans un arrêt de l'ancien Tribunal administratif, dont les compétences ont été reprises par la chambre administrative, celui-ci avait rappelé que les droits de succession constituaient des dettes personnelles des héritiers et qu'ils n'étaient pas à la charge de la succession, sauf prescription expresse du testateur (ATA/531/1998 du 1^{er} septembre 1998). Ainsi, l'AFC-GE ne devait établir un bordereau de droits de

succession qu'en fonction du montant revenant à l'héritière en définitive, soit calculé sur une part successorale de CHF 1'115'185.- et non de CHF 4'151'658.-.

11. Par courrier du 2 juillet 2015, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
12. Le 3 août 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Celui-ci n'apportait aucun élément supplémentaire par rapport à celui déposé par-devant le TAPI. L'extrait de la jurisprudence de l'ancien Tribunal administratif était tronqué. Cet arrêt, ne faisait que rappeler que la LDS prévoyait la possibilité pour des héritiers ayant acquitté les droits successoraux dus par les légataires ou par d'autres bénéficiaires de se retourner contre ces derniers, sauf dans le cas où le testateur aurait mis ces droits à la charge de la succession. Contrairement à ce que la recourante soutenait, les droits en question ne pouvaient être déduits de l'actif successoral au titre de dette de même nature, puisque la dette fiscale qui en découlait n'existait pas avant le décès. Le calcul des droits de succession se faisait sur les legs et parts héréditaires nettes. Ce n'était qu'après ce calcul que l'éventuelle prise en charge des droits de succession entrait en ligne de compte, dans le cas où le testateur aurait mis ses droits à la charge de la succession. Le raisonnement du TAPI devait être confirmé.
13. Le 9 septembre 2015, les parties ont été avisées que la cause était 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 ; art. 68 LDS ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Les droits de succession sont un impôt qui frappe toute transmission de biens résultant notamment d'un décès (art. 1 al. 2 let. a LDS). Dans une telle situation, doivent s'en acquitter ceux qui acquièrent des biens ou en sont les bénéficiaires (art. 2 al. 1 LDS). Lesdits droits sont calculés sur les parts héréditaires nettes et sur les legs (art. 16 let. a et b LDS), ceci en tenant compte des catégories auxquelles appartiennent les légataires et les héritiers qui sont énoncés aux art. 17 à 21 LDS.
3. À teneur de l'art. 14 LDS, il est soustrait 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. Selon la jurisprudence constante de la chambre de céans, il s'agit de dettes de la personne décédée, existant avant sa

mort et que reprennent les héritiers sur la base du principe général consacré à l'art. 560 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210 ; ATA 779/2014 du 29 septembre 2014 consid. 3b ; ATA 677/2009 du 22 décembre 2009 ; ATA/531/1998 précité).

4. a. Ont l'obligation de s'acquitter des droits de succession notamment les héritiers légaux ou institués ainsi que les légataires (art. 53 al. 1 LDS), mais aussi les exécuteurs testamentaires qui doivent le faire « sur les biens de la succession » (art. 53 al. 2 LDS).

b. En particulier, les héritiers légaux et institués sont tenus solidairement et sur tous leurs biens au paiement des droits, intérêts, frais et émoluments dus sur les parts héréditaires, legs, rentes et autre libéralités (art. 54 al. 1 LDS).
5. À teneur de l'art. 56 LDS, dans l'hypothèse où les héritiers ont acquitté les droits dus par les légataires particuliers et autres bénéficiaires, ils peuvent exercer leur recours contre ces derniers, sauf dans le cas où le testateur aurait mis ces droits à la charge de la succession.

Cette disposition n'a pas la portée que la recourante lui prête et la référence à l'ATA/531/1998, qu'elle cite de manière tronquée, n'est d'aucun appui à l'interprétation qu'elle en fait. L'art. 56 LDS n'a pour objectif que de régler la situation d'un contribuable héritier, qui a dû s'acquitter, en vertu de la solidarité imposée par l'art. 54 LDS, de la totalité des droits successoraux rattachés à la part d'autres bénéficiaires. L'art. 56 LDS lui permet ainsi de se retourner contre ces derniers pour obtenir le remboursement de la part des droits successoraux qui leur incombent en application de l'art. 53 LDS, mais elle le prive de ce droit lorsque le de cujus a mis les droits successoraux à la charge de la succession. Toutefois, l'art. 56 LDS ne modifie pas le principe selon lequel, après déduction des dettes successorales, l'administration fiscale calcule le montant des droits successoraux rattachés à la part de chacun des héritiers, légataires ou autres bénéficiaires en fonction des critères et des taux énoncés aux art. 17 à 21 LDS. Elle n'accorde cependant aucun droit à un héritier institué de demander, lorsqu'un testateur a prévu la délivrance de legs nets d'impôts successoraux, que le montant des droits successoraux qui lui échoit soit calculé sur le solde de la masse successorale restant après paiement des droits successoraux liés à des legs ou à d'autres attributions. L'interpréter dans ce sens reviendrait à accorder aux obligations liées au paiement de tels droits le statut de dettes successorales, en contradiction à la définition qui en est faite à l'art. 14 LDS, ainsi que rappelé ci-dessus.

6. En l'espèce, après paiement des dettes successorales, la masse successorale soumise au droit de succession s'élevait à CHF 10'047'100.-. Sur ce montant, CHF 5'900'000.- étaient attribués à des légataires et CHF 4'147'100.- revenaient à l'héritière instituée. Le montant des droits successoraux se rapportant aux legs a été finalement arrêté par l'autorité intimée à CHF 3'139'815.- (CHF 10'773.- x 3 +

CHF 3'107'496.-) et celui de ceux qui se rapportaient à la part de l'héritière instituée à CHF 2'259'677.-, soit un total de CHF 5'399'492.-. Le taux appliqué aux parts successorales imposables n'est pas contesté en tant que tel, ceci à juste titre puisque les droits ont été calculés par application des taux énoncés à l'art. 20 LDS pour les neveux de la défunte, et 21 LDS pour le légataire principal et l'héritière instituée, sans lien de parenté avec la défunte.

Même si le total des droits successoraux à régler par la succession est supérieur au montant attribué à l'héritière, c'est ce montant dont elle est responsable du règlement, en vertu des art. 53 al. 1 et 54 al. 1 LDS, sans qu'elle ne dispose d'un droit de se faire rembourser par les légataires, en raison de l'art. 56 al. 1 LDS.

Ainsi que le TAPI l'a relevé, une telle situation est générée par la coexistence de dispositions de droit civil et de droit fiscal qui ne poursuivent pas les mêmes finalités. Les premières accordent à chaque personne physique la liberté d'organiser ce qu'il advient de ses biens après son décès, tandis que les deuxièmes concernent le traitement fiscal en faveur de l'État des valeurs revenant aux bénéficiaires, selon des règles qui s'imposent à ces derniers et qui ne prennent plus en considération la volonté du de cujus. Pour éviter que de telles situations ne surviennent, il appartient aux personnes concernées par des dispositions pour cause de mort, notamment en tant qu'héritier ou d'exécuteur testamentaire, d'examiner pendant le délai de répudiation l'incidence économique desdites dispositions, notamment sous l'angle fiscal, pour prendre les décisions qui s'imposeraient à elles en fonction des circonstances, afin d'éviter d'avoir à payer des droits successoraux sans être, en définitive, mis au bénéfice d'aucun actif.

7. La décision sur réclamation de l'AFC-GE du 21 octobre 2014 était conforme au droit et le jugement du TAPI du 1^{er} juin 2015 ne peut qu'être confirmé. Le recours sera rejeté.
8. Vu cette issue, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera versée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 juin 2015 par l'hoirie de feu Madame A_____, soit par Madame B_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 1^{er} juin 2015 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de l'hoirie de feu Madame A_____, soit à Madame B_____ ;

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 l'hoirie de feu Madame A_____, soit Madame B_____, représentée par Fidufirst SA, mandataire, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :