RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3645/2006-FIN **ATA/665/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 12 décembre 2006

dans la cause

Hoirie de feu Monsieur S_____ A_____, soit :
Madame D_____ A_____
Monsieur C_____ A_____
Monsieur P_____ A_____
Monsieur A_____ S_____
représentés par Me Philippe Pasquier, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur S_____ A_____, ressortissant italien, est décédé le 14 avril 2002 à Genève où il était domicilié. Il a laissé comme héritiers légaux Madame D_____ A_____, son épouse survivante, Messieurs C_____ et P_____ A_____, ses fils et Monsieur A_____ S_____, son fils né hors mariage (ci-après : l'hoirie).

2. Par testament olographe du 18 décembre 1999, le de cujus a déclaré vouloir soumettre sa succession au droit suisse et a établi la liste de ses biens mobiliers et immobiliers sis à Genève. Il a précisé posséder une créance de FF 250'000.-, soit CHF 62'500.-, à l'encontre de Monsieur X_____, domicilié en France et faisant l'objet d'une procédure de recouvrement confiée à Me Jean-Martin Guizano, avocat à Toulon.

3. Dans la déclaration fiscale de succession datée du 12 décembre 2002 et établie par la fiduciaire Edmond Golaz, il est fait état d'un avoir net imposable de CHF 1'153'049.-. La créance du défunt envers M. X_____ n'était pas mentionnée dans la rubrique ad hoc.

4. Le 10 novembre 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié à l'hoirie du défunt un bordereau de droits de succession, au montant de CHF 73'572.95, calculé sur un avoir net imposable fixé à CHF 1'417'667.-.

   Selon l'avis de modification annexé audit bordereau, l'administration avait opéré diverses corrections concernant les valeurs d'objets mobiliers et de biens immobiliers. La créance du défunt à l'encontre de M. X_____ était intégrée dans l'avoir net imposable pour un montant de CHF 62'500.-.

5. Le 20 novembre 2003, ce bordereau a fait l'objet d'une réclamation de la part de l'hoirie.

   Les chances de récupérer même une partie de la créance étaient nulles car les procédures engagées contre le débiteur n'avaient jamais abouti. Ce dernier était en fuite. La réclamation portait également sur un autre élément qui n'est plus litigieux.

6. Par décision du 29 juillet 2004, l'AFC a rejeté la réclamation.

   Les allégations de l'hoirie sur les chances inexistantes de récupérer la créance du défunt envers M. X_____ n'étaient étayées par aucun document probant.

7. Le 30 août 2004, l'hoirie a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI).

Elle contestait la reprise par l'AFC de la créance litigieuse. Malgré une condamnation pénale prononcée par les tribunaux de Toulon, il était impossible de recouvrer la moindre somme, le débiteur étant en fuite.

8. Le 23 septembre 2004, l'hoirie a fait parvenir à la CCRMI une lettre émanant du mandataire français de M. S_____ A_____, datée du 8 septembre 2004 et indiquant que la situation de M. X_____ rendait a priori illusoire toute chance d'obtenir le paiement des dommages et intérêts allouées. Il précisait également qu'il ne lui avait pas été possible d'obtenir le remboursement de la créance du défunt.

9. En réponse au recours, l'AFC a exposé qu'en l'absence d'un acte officiel des autorités judiciaires françaises attestant l'insolvabilité complète et définitive de M. X_____, elle ne saurait conclure à la perte définitive de ladite créance.

10. Le 2 juin 2005, après avoir obtenu un délai pour fournir des documents officiels, l'hoirie a produit un courrier du mandataire français indiquant que M. X_____ avait demandé le relief d'un jugement du 26 juin 2003, rendu par défaut en France, qui le condamnait au paiement de la somme de 30'000.- euros en faveur de feu M. A_____.

La procédure de relief mettait non seulement à néant la condamnation pénale mais également le prononcé civil relatif à cette créance. La créance n'était pas judiciairement établie et il ne pouvait être procédé à son recouvrement.

11. Le 15 juillet 2005, l'hoirie a informé la CCRMI que la Cour d'appel d'Aix-en-Provence avait confirmé le 22 juin 2005, la culpabilité de M. X_____ et l'avait condamné à une peine d'emprisonnement de deux ans avec un délai d'épreuve de trois ans.

Copie de ce jugement a été transmis le 12 mai 2006 à l'AFC. Outre la condamnation à une peine d'emprisonnement, il donnait acte à M. X_____ de son engagement de rembourser à l'hoirie la somme de 35'000.- euros plus les dépens et le condamnait à payer à M. C_____ A_____ la somme supplémentaire de 1'000.- euros par application des dispositions de l'article 471-1 du Code français de procédure pénale.

12. Le 28 août 2006, la CCRMI a admis très partiellement le recours. La somme de 35'000.- euros représentait CHF 54'348.-. En conséquence, la somme de CHF 8'152.- correspondant à la différence entre la valeur de la créance mentionnée dans la déclaration de succession et la somme due par M. X_____ à l'hoirie devait être déduite de l'avoir successoral net imposable. L'hoirie n'avait

pas démontré, à satisfaction de droit, l'insolvabilité définitive du débiteur quant au montant de 35'000.- euros qu'il avait reconnu lui devoir.

13. Par acte posté le 9 octobre 2006, les héritiers ont recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision de la CCRMI reçue le 8 septembre 2006. Ils concluent, avec suite de frais et dépens, à la constatation que la créance à l'encontre de M. X_____ est définitivement perdue et qu'il n'y a pas lieu de l'inclure dans l'avoir successoral net imposable.

L'huissier mis en oeuvre le 25 juillet 2006 par M. C_____ A_____ avait requis le paiement de la somme de 1'000.- euros. Il avait constaté que M. X_____ était incarcéré à la prison de Draguignan. Le débiteur a déclaré que ses biens faisaient déjà l'objet d'une saisie. Ainsi le procès-verbal de saisie-vente avait été transformé en procès-verbal de carence pour servir et valoir ce que de droit.

14. En réponse, le 16 novembre 2006, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Ce n'était pas parce que le débiteur était actuellement incarcéré qu'il fallait, a priori, considérer que toute chance pour l'hoirie d'obtenir le remboursement de la somme de 35'000.- euros était définitivement exclue. En conséquence la créance devait être intégrée dans la taxation des droits de succession pour une valeur de CHF 54'348.-.

15. Le 16 novembre 2006, le greffe du tribunal a informé les parties que la cause était 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. 68 al. 1 et 70 al. 3 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25 ; art. 63 al. 1 litt. 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. 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, 2e 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 LDS). L'estimation des biens délaissés s'établit d'après leur valeur au jour du décès (art. 8 al. 1LDS). Elle comprend 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). Il est évident, même si l'article 11 alinéa 2 LDS ne le prévoit pas expressément, que l'estimation des créances se rapporte au jour du décès (ATA F. du 8 décembre 1992)

4. Les héritiers du défunt ont l'obligation de déposer une déclaration de succession énonçant tous les biens délaissés par le défunt (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 ;

Salah Najib 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 l887 (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 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 débiteur (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" (Raoul 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 du 26 août 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). Par contre, 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. Il appartenait en l'espèce à l'hoirie de feu M. A_____ d'établir que le débiteur de la créance litigieuse était insolvable au jour du décès pour que l'AFC ne tienne pas compte de la valeur au pair de cette créance dans l'établissement du bordereau de succession.

Le jugement du Tribunal correctionnel de Toulon du 23 juin 2003 précise que l'ordonnance de renvoi date du 26 juin 2000. Par conséquent, la procédure pénale dans laquelle feu M. A_____ avait pris des conclusions civiles en paiement de la créance litigieuse était en cours au jour de son décès. Elle a depuis lors abouti à l'arrêt de la Cour d'appel d'Aix-en-Provence, rendu le 22 juin 2005, donnant acte au débiteur qu'il était prêt à rembourser la somme de 35'000.- euros à M. C_____ A_____. Le "procès-verbal de saisie vente transformé en procès-verbal de carence", établi le 25 juillet 2006 indique que le débiteur est incarcéré et que ses biens font déjà l'objet d'une autre saisie.

Tous ces documents attestent de faits postérieurs à la date du décès. Il en résulter en particulier que la créance est reconnue par le débiteur et que ses biens font déjà l'objet de saisies. Néanmoins, aucun des justificatifs fournis par les recourants ne prouve l'insolvabilité complète ou définitive du débiteur à la date du décès, soit le 14 avril 2002, seule pertinente en l'espèce.

Il découle de ce qui précède que les recourants n'ont pas apporté les preuves exigées par l'article 11 alinéa 2 LDS et leur recours ne peut qu'être rejeté.

9. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des recourants pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 octobre 2006 par Madame D_____ A_____, Messieurs C_____ et P_____ A_____ et A_____ S_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 août 2006 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants pris conjointement et solidairement un émolument de CHF 500.- ;

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

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :