

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4020/2013-ICC

ATA/1348/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 15 décembre 2015

4^{ème} section

dans la cause

Hoirie de feu Monsieur A_____, soit pour elle,
Madame B_____,
Mesdames C_____ et D_____,
Messieurs E_____ et F_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
16 février 2015 (JTAPI/196/2015)**

EN FAIT

1. Monsieur A_____ est décédé le _____ 1997 à Nernier (France). Il était alors domicilié à Bellevue dans le canton de Genève.
2. Selon son testament olographe du 7 janvier 1995, M. A_____ avait institué pour seuls héritiers son épouse, Madame C_____, son ex-épouse, Madame D_____ et ses trois enfants, Messieurs E_____ et F_____ et Madame B_____.
3. Le 24 janvier 2000, après avoir accordé en vain plusieurs reports d'échéance pour le dépôt de la déclaration de succession par les hoirs A_____ (ci-après : l'hoirie), l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié à l'hoirie un bordereau de droits de succession établi d'office (ci-après : taxation d'office), retenant un avoir net imposable de CHF 863'050.- pour un impôt dû de CHF 61'107,75.
4. Le 16 juin 2003, statuant sur réclamation de l'hoirie contre la taxation d'office, l'AFC a notifié à celle-ci un bordereau complémentaire (ci-après : taxation complémentaire), fondé sur la déclaration de succession et un inventaire des biens déposés tardivement. L'avoir net imposable se montait à CHF 2'271'564.- et l'impôt dû était de CHF 549'998.80.
5. Le 15 juillet 2003, l'hoirie a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) dont les compétences ont été reprises depuis le 1^{er} janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, contestant la prise en compte de la valeur d'un bateau immatriculé en France, la valeur retenue pour un immeuble à Bellevue et le fait que les dettes hypothécaires le grevant n'avaient pas été déduites, ainsi que la prise en compte de la valeur totale d'un immeuble en France alors qu'il n'avait appartenu au de cujus que pour moitié.
6. Le 27 juin 2005, la commission a partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC.

Il avait été établi que le bateau avait été immatriculé en France, de sorte qu'il ne devait pas être pris en compte dans l'actif de la succession. S'agissant de l'immeuble de Bellevue, il incombait à l'AFC de le faire expertiser. Les dettes hypothécaires n'étaient pas déductibles.
7. Le 8 août 2005, l'hoirie a recouru auprès du Tribunal administratif, devenu depuis lors la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre la décision susmentionnée, reprenant en substance leurs

griefs initiaux et contestant en outre la détermination du bénéfice de liquidation du régime matrimonial.

8. Par arrêt du 9 mai 2006 (ATA/247/2006), le Tribunal administratif a admis partiellement le recours de l'hoirie et renvoyé le dossier à l'AFC dans le sens des considérants.

La cause devait être jugée selon le droit applicable à l'époque des faits. Les griefs relatifs à la liquidation du régime matrimonial étaient soulevés pour la première fois devant la juridiction et étaient donc irrecevables. En l'absence d'accord sur la valeur vénale de l'immeuble de Bellevue, il incombait à l'AFC de faire procéder à une expertise de celui-ci. En revanche, les dettes devaient être déduites de la succession en vertu du régime prévu par 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) alors en vigueur.

9. Cet arrêt est définitif.

10. Le 23 octobre 2006, l'AFC a notifié à l'hoirie un bordereau de taxation rectificatif, qui a fait l'objet d'une réclamation le 21 novembre 2006 au motif que la liquidation du régime matrimonial n'avait pas été effectuée correctement et que la nouvelle taxation ne respectait pas l'ATA/247/2006.

11. Le 19 février 2008, l'AFC a rejeté la réclamation précitée, et le 27 mars 2008, l'hoirie a recouru contre cette décision auprès de la commission, demandant à ce que le bateau ne soit pas pris en compte dans l'actif successoral, contestant la manière dont le régime matrimonial avait été liquidé et faisant valoir que les dettes grevant l'immeuble en France devaient être prises en considération.

12. Le 29 novembre 2010, la commission a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation déduisant la valeur du bateau de l'actif imposable. Les questions de la liquidation du régime matrimonial et de la déduction des dettes immobilisées avaient été tranchées par l'ATA/247/2006 non contesté et ne pouvaient être remises en cause en l'absence de faits nouveaux.

13. Cette décision est définitive.

14. Le 9 octobre 2013, l'AFC a émis un bordereau rectificatif (ci-après : bordereau 2013) retenant un actif successoral imposable de CHF 2'067'699.-. La dette hypothécaire de l'immeuble de Bellevue avait été prise en compte et portée au passif de la succession. L'impôt dû, pénalités et intérêts compris, se montait à CHF 578'713.80.

15. Le 11 novembre 2013, l'AFC a rejeté la réclamation élevée par l'hoirie le 31 octobre 2013 contre le bordereau 2013 au motif que la répartition internationale de la dette n'avait pas été correctement effectuée.
16. Par acte du 8 décembre 2013, l'hoirie a recouru au TAPI contre la décision sur réclamation susmentionnée, concluant à son annulation. Son recours auprès du Tribunal administratif du 8 août 2005 faisait partie intégrante de son argumentation. La liquidation du régime matrimonial n'avait pas été traitée correctement par l'AFC. La répartition internationale de la dette n'avait pas été effectuée correctement. Les principes de l'égalité de traitement et de l'interdiction de la double imposition étaient violés. Dans un « complément » du 8 mai 2014, l'hoirie a soulevé la question de la prescription absolue de la créance fiscale, plus de quinze ans s'étant écoulés depuis le décès ayant ouvert la succession.
17. Les 17 avril et 30 juin 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours. La taxation était correcte et la créance fiscale n'était pas prescrite, la législation applicable en matière d'impôt sur les successions ne prévoyant pas de prescription absolue qui mettrait un terme à la procédure une fois la taxation notifiée.
18. Le 16 février 2015, le TAPI a rejeté le recours.

La législation en matière d'impôt successoral ne prévoyait pas de prescription absolue, de sorte que la prescription n'était pas atteinte car elle avait été régulièrement interrompue depuis la taxation d'office, que ce soit par les procédures de réclamation ou de recours ou l'émission de nouveaux bordereaux rectificatifs.

La question de la liquidation du régime matrimonial avait été définitivement tranchée par l'ATA/247/2006 et la décision de la commission du 29 novembre 2010 avait constaté l'entrée en force de la taxation s'agissant de cette liquidation. Au demeurant, l'AFC avait procédé correctement.

L'AFC avait opéré une déduction proportionnelle des dettes en fonction de la valeur non contestée de l'immeuble sis en France, selon une méthode reconnue dont l'hoirie avait elle-même préconisé l'application dans ses écritures.

19. En date du 20 mars 2015, l'hoirie a recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement susmentionné, concluant à son annulation et à la constatation que la prescription était acquise.

Les dispositions applicables à la prescription en matière d'impôt sur les successions ne faisaient pas de distinction entre prescription relative et prescription absolue. Il n'y avait pas eu d'actes interruptifs de prescription tels que prévus par cette législation. La prescription absolue était un principe fondamental applicable en particulier en droit fiscal, et les règles prévues à cet égard en matière de procédure fiscale, plus récente, devaient s'appliquer en matière d'impôt

successoral. Cela était conforme à la législation fédérale sur l'harmonisation fiscale et à la constitution fédérale.

Par ailleurs, l'hoirie reprenait son argumentation quant à la liquidation du régime matrimonial, dès lors qu'en indiquant que l'AFC avait procédé correctement, le TAPI était entré en matière sur cette question.

20. Le 30 avril 2015, l'AFC a conclu au rejet du recours.

La taxation était intervenue en temps utile et la créance fiscale n'était pas prescrite, le cours de la prescription ayant été régulièrement valablement interrompu. La législation fédérale sur l'harmonisation fiscale ne s'appliquait pas aux droits de succession et en tout état de cause ne pourrait être appliquée à une succession ouverte avant qu'elle ne devienne obligatoire. Pour le surplus, l'AFC se référait à l'argumentation qu'elle avait développée devant le TAPI.

21. Le 29 mai 2015, l'hoirie a persisté dans son recours.

22. Le 2 juin 2015, les parties ont été informées 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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2.
 - a. Les droits de succession sont un impôt frappant toute transmission de biens résultant d'un décès (art. 1 al. 1 et 2 let. a LDS).
 - b. La déclaration de succession est l'énonciation des biens délaissés par le défunt (art. 29 al. 1 LDS). Les pièces justificatives de l'actif et du passif de la succession peuvent être exigées par le directeur de l'administration de l'enregistrement et du timbre (art. 30 al. 1 LDS). Si ces pièces ne sont pas fournies dans les délais impartis, le directeur peut taxer la succession d'après les indications et renseignements dont il dispose (art. 30 al. 2 LDS). Le délai pour la remise de la déclaration de succession est de trois mois, à compter du décès, pour les successions ouvertes à Genève et de six mois pour les successions ouvertes hors du canton ; ce délai peut être exceptionnellement prolongé (art. 32 al. 1 et 4 LDS).
3. L'hoirie se prévaut de la prescription.

En droit public, la prescription doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'État (ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 et les références citées).

4. Les règles sur la prescription font partie du droit matériel (ATF 126 II 1 consid. 2a ; ATA/390/2014 du 27 mai 2014 et les références citées). La prescription s'examine donc au regard du droit applicable au moment des faits.
5. a. Selon l'art. 73 al. 1 LDS, les droits de l'État résultant de l'assujettissement aux droits de succession se prescrivent par :

a) deux ans et trois mois à compter du jour du décès, en cas de perception insuffisante à la suite d'une estimation erronée d'un élément de la succession, d'une erreur de calcul ou de taxation ou de fausse indication sur les qualités et degrés de parenté des ayants droit ;

b) deux ans à compter du jour de la cessation d'exploitation en cas de reprise conformément à l'art. 10A al. 2 LDS ;

c) cinq ans à compter du jour du dépôt de la déclaration de succession à l'administration de l'enregistrement et du timbre, en cas d'omission ou de fausse déclaration des biens ;

d) dix ans à compter de la première présentation à l'administration de l'enregistrement et du timbre d'un acte constatant le décès, pour les successions non déclarées.

L'art. 73 al. 2 LDS prévoit que, sans préjudice des dispositions de l'al. 1, les droits de succession, intérêts, amende, frais, débours et émoluments se prescrivent par cinq ans à compter de l'envoi du bordereau. Les art. 129 à 142 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220) sont applicables par analogie (art. 73 al. 3 LDS). Il s'agit des dispositions relatives à la prescription, notamment à la suppression des délais (art. 132 CO) et à son interruption (art. 135 à 138 CO).

b. L'art. 73 al. 1 LDS fixe différents délais de péremption (et non pas, malgré sa lettre, de prescription ; voir à ce sujet Revue fiscale 1989, p. 90), concernant « les droits de l'État résultant de l'assujettissement aux droits de succession », tandis que l'al. 2 prévoit un délai de prescription concernant les droits de succession, intérêts, amendes, frais, débours et émoluments. Bien que la distinction ne soit pas clairement énoncée, les délais de l'art. 73 al. 1 LDS s'appliquent au droit de l'État de taxer les successions, alors que celui de l'al. 2 entraîne la prescription de la créance de l'État (ATA/133/2000 du 7 mars 2000 ; Mémorial des séances du Grand Conseil 1965, p. 927). Il ne comporte pas de délai de prescription absolue.

6. Les dispositions du CO susmentionnées, destinées aux créances civiles, ne sont toutefois pas toujours adaptées ou transposables en matière fiscale, notamment pour les actes permettant d'interrompre la prescription. La jurisprudence interprète largement la notion d'acte interruptif de la prescription fiscale et admet comme tel tout acte officiel tendant à la fixation de la prétention fiscale qui est porté à la connaissance des contribuables, qu'il s'agisse des actes de perception de l'impôt proprement dit ou de simples lettres ou injonctions s'inscrivant dans le suivi de la taxation (ATF 136 II 1 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.110/2004 du 30 juin 2005 consid. 7 ; ATA/390/2014 du 27 mai 2014 et les références citées).

7. En l'espèce, la succession à l'origine de la présente procédure s'est ouverte le 3 décembre 1997. Elle n'a pas fait l'objet d'une déclaration en bonne et due forme en temps utile, de sorte que l'AFC a procédé à une taxation d'office le 24 janvier 2000.

En l'absence de déclaration de succession, le droit de l'état de taxer se périmé dix ans après la première présentation de l'acte de décès (art. 73 al. 1 let. d LDS). Force est ainsi de constater que l'AFC a exercé son droit de taxer alors que la péremption n'était de loin pas atteinte (ATA/331/2009 du 30 juin 2009).

8. La prescription de la perception en matière de droits de succession est de cinq ans à compter de l'envoi du bordereau, et tout acte interruptif au sens de la jurisprudence susmentionnée fait courir un nouveau délai de cinq ans (art. 73 al. 2 et 3 LDS).

Le premier bordereau a été envoyé à l'hoirie le 24 janvier 2000. Depuis lors, le cours de la prescription quinquennale a été régulièrement interrompu et a recommencé à courir à chaque acte de l'AFC ou d'une autorité ou juridiction de recours, le dernier en date étant le courrier de la chambre de céans du 2 juin 2015 informant les parties que la cause était gardée à juger. La prescription n'est ainsi pas atteinte.

9. a. L'hoirie soutient que nonobstant l'absence de disposition dans la LDS, le droit de percevoir l'impôt serait soumis à une prescription absolue de quinze ans.

b. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), en particulier son art. 47, invoqué par l'hoirie à l'appui de son argumentation, n'est pas applicable à la LDS : elle vise en effet les impôts directs que les cantons doivent prélever et qui sont énumérés à l'art. 2 LHID, soit l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune des personnes physiques, l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le capital des personnes morales, l'impôt à la source auprès de certaines personnes physiques et morales et l'impôt sur les gains immobiliers (art. 1 al. 1 LHID). L'imposition successorale ne fait pas partie du droit harmonisé.

c. La loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), qui se réfère à la LHID, est applicable uniquement à la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et à la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) et à la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), 1^{ère} partie (titre I, II et IV) et 2^e partie (titres I et II ; art. 1 LPFisc). Elle n'est pas applicable à la LDS.

d. Les dispositions du CO auxquelles renvoie l'art. 73 al. 3 LDS n'instaurent pas de prescription absolue pour les créances fiscales (ATA/390/2014 déjà cité). Cette situation ne contrevient pas à l'institution de la prescription en tant que principe juridique général du droit administratif suisse mais en est une modalité d'application admissible. Le principe prohibe en effet la soustraction à la prescription des créances fiscales dès le moment où la procédure de taxation était introduite valablement et tant et aussi longtemps que celle-ci n'était pas définitivement close. En revanche, dans la mesure où la prescription commence à courir d'office, indépendamment de l'achèvement de la procédure de taxation, le contribuable est suffisamment protégé d'un retard intolérable dans la taxation, même si la créance n'est soumise qu'à une prescription relative et non à une prescription absolue (arrêt du Tribunal fédéral 2P_299/2002 du 3 novembre 2003 consid. 2.2 et 2.3 = RDAF 2004 II 190).

Au vu de ce qui précède, la prescription n'est pas atteinte.

10. De manière très subsidiaire, l'hoirie tente de revenir une fois encore sur la question de la liquidation du régime matrimonial, définitivement réglée par l'ATA/247/2006 précité, cela en l'absence de tout fait nouveau au sens des art. 80 et ss LPA. Son grief est manifestement irrecevable et téméraire. Dès lors, elle sera formellement avertie qu'une nouvelle tentative de soumettre cette question tranchée à une juridiction genevoise expose ses membres à une amende pour abus de procédure (art. 88 LPA).

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

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des membres de l'hoirie, conjointement et solidairement et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 1 et 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 mars 2015 par l'hoirie de feu Monsieur A_____, soit pour elle, Madame B_____, Mesdames C_____ et D_____, Messieurs E_____ et F_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 février 2015 ;

au fond :

le rejette ;

prononce un avertissement, au sens des considérants, à Madame B_____, Mesdames C_____ et D_____, Messieurs E_____ et F_____ ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'500.- ;

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 Monsieur A_____, soit pour elle, Madame B_____, Mesdames C_____ et D_____, Messieurs E_____ et F_____, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :