

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/797/2009-ICC

ATA/331/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 30 juin 2009

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

Hoirie de feu Monsieur S_____, soit pour elle

Madame X_____

Monsieur V_____

représentée par Me Jean-Pierre Garbade, avocat

EN FAIT

1. Monsieur G_____ dit S_____ (ci-après : le de cujus ou le défunt) est décédé à Moscou le _____ 1997. Au moment de son décès, il était également au bénéfice d'une autorisation de séjour à Genève (permis B) où il exerçait une activité lucrative en tant que directeur pour le groupe L_____ S.A. depuis 1995. D'après le fichier « Calvin » de l'office cantonal de la population (ci-après : OCP), il résidait à Genève depuis le 15 mars 1995. Il avait eu trois adresses connues dans le canton, dont la dernière était plateau de X_____, 1223 Cologny. Le de cujus était marié à Madame X_____, née P_____, dont il avait eu un fils V_____ dit S_____ (ci-après : les héritiers ou l'hoirie).
2. En date du 27 novembre 2000, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a convoqué M. V_____ pour procéder à l'inventaire de la succession.
3. Par pli du 14 décembre 2000, le mandataire du fils du défunt a indiqué à l'AFC que la succession de ce dernier avait été ouverte à Moscou et que le dossier existant auprès du service des successions à Genève devait être clôturé. En effet, bien que le de cujus ait bénéficié d'un permis de séjour, il n'avait toutefois pas transféré son domicile dans cette ville. Il n'y avait dès lors pas lieu de procéder à l'examen de la situation fiscale de la succession. L'acte de décès ainsi que les certificats d'héritiers établis en Russie, accompagnés d'une traduction, étaient joints à ce courrier.
4. Dans une correspondance du 8 mai 2001 adressée à l'AFC, le mandataire a précisé la situation personnelle du de cujus. Tout en conservant une adresse genevoise ainsi qu'un permis de séjour, ce dernier avait espacé progressivement ses visites à Genève à partir de 1996, son activité professionnelle l'amenant à résider plus souvent à Moscou et à Vienne. Au moment de son décès, il envisageait de regrouper définitivement ses activités à Moscou.
5. Par lettre du 7 août 2001, le service des successions de l'AFC a informé le mandataire qu'il renonçait à imposer la succession du de cujus. Il précisait qu'au vu des faits qui lui étaient connus, ce dernier n'avait aucun domicile à Genève au moment de son décès. A cet égard, il faisait référence à une prise de position de son service juridique. Le dossier était en conséquence considéré clos à cette date.
6. Par la suite, il est ressorti d'un rapport d'entretien du 13 février 2006, établi par le service du contrôle de l'AFC, que M. V_____ souhaitait que la succession de son père soit ouverte à Genève. Cet entretien a eu lieu dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal ouverte à l'encontre du fils du de cujus dont les circonstances ne sont pas connues du tribunal de céans.

7. A l'appui de leur demande, les nouveaux mandataires de l'hoirie, ont remis à l'AFC plusieurs documents tendant à démontrer que le dernier domicile du défunt se trouvait en réalité à Genève. Au nombre de ceux-ci figuraient un certificat d'héritier du 23 décembre 2003, dressé par Me Demierre Morand, notaire, instituant la succession S_____ en Suisse, et un certificat d'héritier émis par les tribunaux allemands en date du 19 mai 2005 ainsi que diverses attestations de la veuve du défunt et une attestation de l'AFC indiquant que le de cujus était soumis à l'impôt à la source à Genève pour la période du 1^{er} janvier au 31 août 1997.
8. Suite à la production de ces documents, les contrôleurs ont transmis le dossier au service des successions de l'AFC qui a convoqué les héritiers pour un inventaire qui s'est tenu le 17 mai 2006. Signé par le fils du de cujus, agissant au nom de tous les héritiers, ce procès-verbal ne fait mention d'aucune réserve.
9. Plusieurs délais ont été accordés par l'AFC pour la remise de la déclaration de succession, avec un dernier rappel le 21 décembre 2006, fixant un ultime délai au 15 janvier 2007 à cette fin.
10. Par lettre du 16 janvier 2007, le nouveau mandataire de la succession a sollicité un délai au 30 juin 2007 pour déposer la déclaration de succession du de cujus.
11. L'AFC a répondu par courrier du 19 janvier 2007 que le décès remontant à près de dix ans, elle ne pouvait qu'accorder un ultime délai au 30 mars 2007. Si cette échéance n'était pas respectée, elle procéderait immédiatement à une taxation d'office de la succession afin de préserver ses droits.
12. Dans une lettre du 27 mars 2007, le mandataire de la succession a changé de position en contestant le principe de l'ouverture de la succession à Genève en se référant au courrier du 14 décembre 2000.
13. Par pli du 11 mai 2007, le service des successions de l'AFC a rappelé que les héritiers eux-mêmes avaient entrepris des démarches au début de l'année 2006 pour rouvrir la succession à Genève. A cette occasion, ils avaient remis des pièces tendant à justifier le domicile du de cujus à Genève au moment du décès. En conséquence, l'AFC ne pouvait renoncer à imposer la succession à Genève et procéderait à une taxation d'office, dès lors que la déclaration de succession n'avait pas été remise dans l'ultime délai du 30 mars 2007.
14. Un bordereau de taxation d'office de la succession a de ce fait été notifié à l'hoirie le 14 mai 2007. Le montant de l'impôt dû s'élevait à CHF 1'625'965,80, l'assiette imposable étant fixée à CHF 19'826'673.-.
15. Par courrier recommandé du 16 mai 2007, l'hoirie a élevé réclamation auprès de l'AFC à l'encontre de ce bordereau. Le dernier domicile du défunt était

bien à Moscou, de sorte que sa succession n'était pas assujettie aux impôts en Suisse.

16. Par décision sur réclamation du 14 juin 2007, l'AFC a maintenu sa taxation. Le défunt était domicilié à Genève au vu notamment du certificat d'héritier et de l'attestation de l'OCP confirmant l'adresse à Coligny. Il y était également soumis aux impôts et il y avait le centre de ses intérêts.
17. L'hoirie a recouru le 7 juillet 2007 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission). Elle a conclu à l'annulation de la décision de l'AFC ainsi qu'à l'annulation de la taxation du 14 mai 2007 et à la constatation que la succession litigieuse n'était pas ouverte dans le canton de Genève. En effet, le dernier domicile du défunt ne se trouvait pas à Genève.
18. La commission a admis le recours par décision du 28 janvier 2009, notifiée aux parties par pli du 6 février 2009 .

La péremption du droit de taxer était atteinte dès lors que l'art. 73 al. 1^{er} let. d de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25) qui prévoit un délai de dix ans pour les succession non déclarées n'était pas applicable. En effet, dans le cas d'espèce il convenait de se référer à l'art. 73 al. 1 let. c LDS qui prévoit un délai de péremption de cinq ans à compter du dépôt de la déclaration de succession. Dans la mesure où les héritiers avaient dès l'origine contesté l'assujettissement de la succession à Genève, les courriers de leur mandataire des 14 décembre 2000 et 8 mai 2001, exposant de manière détaillée le statut du de cujus et permettant de déterminer son domicile au jour du décès, devaient être considérés comme valant déclaration de succession. Une déclaration de succession ayant de ce fait été déposée, c'était le délai de péremption de cinq ans prévu par l'art. 73 al. 1 let. c LDS qui s'appliquait. Le bordereau litigieux du 14 mai 2007 ayant été notifié alors que la péremption était déjà acquise, il devait être annulé pour cette seule raison.

Ayant admis le recours pour une autre raison que celle invoquée par l'hoirie, la commission n'avait pas examiné la question de la détermination du dernier domicile du défunt.

19. Par acte du 5 mars 2009, l'AFC a recouru à l'encontre de la décision de la commission auprès du Tribunal administratif.

Contrairement à ce que la commission avait retenu dans sa décision, il n'y avait pas eu de dépôt de déclaration de succession au sens de l'art. 29 LDS, les lettres du mandataire du 14 décembre 2000 et 8 mai 2001 n'y étant pas assimilables. Ce n'était pas le délai de péremption quinquennal de l'art. 73 al. 1

let. c LDS qu'il convenait d'appliquer mais bien le délai de dix ans de l'art. 73 al. 1 let. d LDS. En conséquence, le bordereau du 14 mai avait été notifié à l'hoirie alors que la péremption n'était pas encore acquise. La décision de la commission devait être annulée et le dossier devait lui être renvoyé pour qu'elle se prononce sur le fond du litige, à savoir la détermination du domicile fiscal du de cujus au jour de son décès.

20. Dans sa réponse du 14 avril 2009 adressée au tribunal de céans, l'hoirie s'est déterminée sur le recours de l'AFC. Elle a conclu à son rejet et à la confirmation de la décision de la commission du 28 janvier 2009.

L'art. 73 LDS comportait une lacune dans la mesure où aucune de ses dispositions n'envisageait le cas d'une succession dont l'assujettissement à Genève était contesté. Compte tenu du but de la loi, l'art. 73 al. 1 let. d LDS instituant un délai de péremption de dix ans ne s'appliquait pas en l'espèce puisqu'il visait les cas d'omission totale de satisfaire aux obligations envers l'AFC. In casu, cette dernière avait eu connaissance du décès et avait explicitement renoncé à solliciter le dépôt d'une déclaration de succession, estimant que la succession n'était pas assujettie à Genève. En reconsidérant la question du dernier domicile du défunt, l'AFC reprochait à l'hoirie d'avoir fait une fausse déclaration à ce sujet, ce qui justifiait l'application de l'art. 73 al. 1 let. c LDS par analogie, le délai de péremption étant alors de cinq ans.

Par ailleurs, la décision du 7 août 2001, constatant que la succession du de cujus n'était pas assujettie à Genève, ne pouvait faire l'objet d'une révision qu'aux conditions de l'art. 80 let. b de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) lesquelles n'étaient pas remplies en l'espèce, aucun fait ou moyen de preuve nouveau n'étant parvenu à la connaissance de l'AFC depuis cette date. En conséquence, même si par impossible le délai de péremption de dix ans avait dû être retenu, la décision de la commission devait être confirmée.

21. Par pli du 24 avril 2009, le juge délégué a informé les parties que la cause était en état d'être jugée. Il leur a également impartit un délai au 15 mai 2009 pour formuler toute requête complémentaire.
22. Dans le délai impartit, l'hoirie a sollicité la production par l'AFC de l'ensemble du dossier ayant conduit à la décision du 7 août 2001, en particulier le rapport de son service juridique qui était à l'origine de la décision de non-assujettissement de la succession.
23. Le 13 mai 2009, le juge délégué a informé les parties que le dossier de l'AFC ainsi que celui de la commission pouvaient être consultés au greffe du Tribunal administratif. La prise de position du service juridique de l'AFC ne figurait pas dans le dossier. L'hoirie n'a fait aucune observation.

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 LPA).
2. L'hoirie a sollicité de l'AFC la production de la prise de position de son service juridique qui était à l'origine de la lettre du 7 août 2001 aux termes de laquelle l'AFC renonçait à imposer la succession.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; 127 III 576 consid. 2c p. 578 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C.573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; 130 I 425 consid. 2.1 p. 428 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C.402/2008 du 27 juin 2008 consid. 3.2 ; 2P.205/2006 du 19 décembre 2006 consid. 2.1 et les arrêts cités ; ATA/432/2008 du 27 août 2008 consid. 2b).

La production de la pièce requise par l'hoirie n'est pas pertinente en l'espèce. En effet, ce document ne pourrait apporter d'éclaircissements que sur le raisonnement tenu par l'AFC en matière de domicile du défunt. Or, la décision querellée n'a pas abordé le fond du litige et ne s'est pas prononcée sur cette question, se bornant à examiner la problématique de la péremption du droit de taxer. Afin d'assurer le respect du principe du double degré de juridiction, l'examen du tribunal de céans ne portera pas sur le fond du litige, mais se limitera à l'analyse de la seule question de la péremption.

3. 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).

4. a. Selon l'art. 73 al. 1 LDS, les droits de l'Etat 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 ;

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.

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'Etat 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'Etat de taxer les successions, alors que celui de l'al. 2 entraîne la prescription de la créance de l'Etat (ATA/133/2000 du 7 mars 2000 ; Mémorial des séances du Grand Conseil 1965, p. 927).

En l'espèce, les parties s'entendent sur cette distinction. Elles divergent entre elles et avec la commission sur la disposition applicable pour fixer le délai de péremption du droit de taxer une succession lorsque son assujettissement au droit successoral genevois est contesté.

5. Seules peuvent entrer en considération, dans le cas d'espèce les hypothèses visées par l'art. 73 al 1 let. c ou d LDS.

L'art. 73 al. 1 let. c LDS concerne les cas d'omission ou de fausse déclaration de biens, dans l'hypothèse d'une déclaration de succession déjà remise à l'administration. L'art. 73 al. 1 let. d LDS, au contraire, concerne le cas des successions non déclarées.

Il découle de la simple lecture de la loi que celle-ci reste muette sur une situation telle qu'en la présente affaire. Le cas d'une succession dont l'ouverture et l'assujettissement à Genève sont contestés n'est pas prévu dans les hypothèses envisagées à l'art. 73 LDS.

6. Selon le Tribunal fédéral, l'interprétation de la loi permet de révéler l'existence d'une lacune (ATF 117 II 494 consid. 6a p. 499).

La jurisprudence fait une distinction entre lacunes proprement et improprement dites. Visant ce dernier cas, elle précise qu'une telle situation se présente lorsque la loi donne certes une réponse au problème qui se pose, mais d'une façon si insatisfaisante qu'il faut admettre la possibilité d'y remédier de lege ferenda (ATF 125 V 8 consid. 3, pp. 11 s. et réf. cit.). Le juge introduira alors une nouvelle règle en veillant à ce qu'elle ne « porte pas atteinte à la norme légale telle que l'interprétation en a dégagé l'objet et le sens, ni à d'autres principes fondamentaux » (P. MOOR, Droit administratif, vol I 2^e éd. 1994 p. 156), et en s'inspirant des dispositions régissant des situations analogues (ATF 125 III 154 consid. 3a, pp. 156 s ; ATA/133/2000 du 7 mars 2000).

Il se dégage de ces considérations qu'il faut rechercher une solution avant tout au sein de la réglementation lacunaire, avant de faire application analogique d'autres normes.

7. L'art. 73 al. 1 let. c et d LDS prévoit des délais de péremption différents selon que la succession a fait l'objet d'une déclaration de succession ou non. Il convient donc de déterminer ce qu'est une « déclaration de succession » au sens des art. 29 et ss LDS.

Le tribunal de céans a déjà eu l'occasion de rappeler que dès lors que l'AFC est soumise à un délai relativement bref à partir du dépôt de ce document, il faut que ce dernier lui permette d'entamer immédiatement le travail de contrôle qu'il implique (ATA/133/2000 du 7 mars 2000).

En conséquence, une déclaration de succession ne peut être considérée comme telle que lorsqu'elle satisfait aux exigences de l'art. 29 al. 3 LDS, c'est à dire lorsqu'elle indique notamment le détail des biens (actif et passif) composant l'avoir du défunt (let. b), de telle sorte que les auteurs de la déclaration puissent également calculer l'actif net délaissé par le défunt (let. g). Si l'état de l'inventaire successoral ne permet pas d'exiger des héritiers ou ayants droit qu'ils soient en mesure de donner ces indications, on ne voit pas non plus comment l'AFC pourrait calculer le montant des droits successoraux. Tant que la situation reste telle, on ne peut admettre qu'une déclaration puisse être valablement déposée. Le dépôt n'a réellement lieu que lorsque les auteurs de la déclaration, dont c'est le devoir, l'ont complétée au sens de l'art. 29 LDS (ATA/133/2000 du 7 mars 2000).

La commission a retenu que les courriers des 14 décembre 2000 et 8 mai 2001 dans lesquels le conseil de l'hoirie contestait l'assujettissement de la succession valaient déclaration de succession.

Or, ce raisonnement ne peut être suivi. Tout d'abord, ces documents ne correspondent pas à la déclaration de succession telle qu'elle est décrite à l'art. 29 al.1 LDS. S'ils exposent la situation personnelle et familiale du défunt, ils ne fournissent aucun renseignement quant aux biens de ce dernier, information que ce document doit contenir aux termes de la loi (art. 29 al.3 let. b et ss). A supposer que l'AFC ait pris la décision inverse en août 2001 et qu'elle ait admis que le dernier domicile du défunt se trouvait à Genève, elle ne disposait pas des éléments nécessaires pour procéder à la taxation de la succession et aurait dû solliciter le dépôt d'une déclaration de succession puis, cas échéant, la taxer d'office si ce document ne lui était pas fourni dans les délais. Enfin, dans son raisonnement la commission a implicitement admis que lorsqu'une succession est ouverte à l'étranger il n'y a pas lieu de déposer une déclaration de succession et qu'en conséquence des courriers explicatifs peuvent y être assimilés. Tel n'est pas le cas, en effet la loi prévoit explicitement que le délai pour la remise de la déclaration de succession est de six mois pour les successions ouvertes hors du canton (art. 32 al.1 LDS). De plus, une succession ouverte à l'étranger peut parfaitement comporter des biens sur lesquels des droits de succession sont dus dans le canton de Genève (art. 4 al. 5 LDS).

Il n'y a donc aucune raison de s'écarter du texte de la loi qui prévoit un délai de péremption de cinq ans dans le cas où la succession a fait l'objet d'une déclaration de succession (art. 73 al.1 let. c) et un délai de dix ans pour une succession non déclarée (art. 73 al. 1 let. d).

In casu, aucune déclaration de succession n'ayant été déposée, c'est le délai de péremption de dix ans de l'art. 73 al. 1 let. d qui s'applique.

Le de cuius est décédé le 31 août 1997. L'acte de décès a été transmis à l'AFC par pli du 14 décembre 2000. Le bordereau de taxation ayant été notifié à l'hoirie par pli du 14 mai 2007, la péremption du droit de taxer n'était pas atteinte. Le recours est admis. Pour respecter le principe du double degré de juridiction, la cause sera renvoyée à la commission afin que celle-ci se saisisse du fond du litige et qu'elle examine en particulier tant la question du dernier domicile du défunt que celle de la réouverture de la procédure de taxation plusieurs années après la décision de non assujettissement de l'AFC du 7 août 2001.

8. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'hoirie de feu M. S_____, soit pour elle, Mme X_____ et M. V_____ pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 5 mars 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 28 janvier 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 28 janvier 2009 ;

renvoie le dossier à la commission cantonale de recours en matière administrative afin qu'elle statue sur le fond du litige dans le sens des considérants ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame X_____ et Monsieur V_____ pris conjointement et solidairement ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à Me Jean-Pierre Garbade, avocat de l'hoirie de feu Monsieur S_____, soit pour elle, Madame X_____ et Monsieur V_____.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :