RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/879/2004-FIN **ATA/891/2004**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 novembre 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Hoirs de feu Madame G. M. P.
représentés par Me François Comte, notaire

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Le 18 février 2001, Madame G. P. est décédée à Genève. Elle laisse pour héritiers légaux son époux, Monsieur G. P. et leurs six enfants, soit Madame Br. P. G., Monsieur D. P., Madame C. P., Monsieur B. P., Monsieur L. P. et Madame B. P. P..

2. Feu Mme P. avait rédigé, en 1956, un testament olographe indiquant notamment :

   « Je lègue à mon cher époux susnommé toute la quotité disponible en pleine propriété dont je puis disposer librement en sa faveur et l'usufruit sa vie durant du surplus des biens qui dépendront de ma succession, conformément à l'article 473 du Code civil suisse … ».

   Feu Mme P. avait de plus rédigé, le 13 juillet 1977, un codicille à son testament. Elle y précisait notamment que la quotité disponible prévue serait appliquée sur la base de la loi fédérale en vigueur. Elle léguait également à chacun de ses petits-enfants et à ceux qui naîtraient ou seraient conçus la somme de CHF 5'000.-. La paroisse catholique romaine du … devait recevoir la somme de CHF 5'000.-, de même que les associations …. L. devait, quant à elle, recevoir la somme de CHF 1'000.-.

3. Le 21 juin 2002, l'exécuteur testamentaire a remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) la déclaration de succession. Il en ressortait que M. G. P. recevait un quart de la succession en pleine propriété et trois quarts en usufruit. Les six enfants de feu Mme P. recevaient chacun trois vingt-quatrièmes de la succession en nue propriété. Les legs figurant dans le codicille étaient aussi mentionnés. L'actif total ascendait à CHF 6'049'154.-, dont il fallait déduire CHF 175'480.- de dettes, l'avoir imposable étant de CHF 5'873'674.-.

4. Le 24 février 2003, l'AFC a remis aux hoirs de feu Mme P. un bordereau, dont il ressort que l'impôt total dû ascendait à CHF 297'856.-. La part de M. G. P. avait été fixée à trois huitièmes en pleine propriété et cinq huitièmes en usufruit, chacun des enfants ayant cinq quarante-huitièmes en nue propriété.

5. Le 28 février 2003, l'exécuteur testamentaire a élevé réclamation. C'était à tort que la part successorale de M. G. P. avait été corrigée. L'article 473 alinéa 2 du Code civil suisse du 10 décembre l907 (CCS - RS 210) avait été modifié le 1er mars 2002 et fixait la quotité disponible à un quart de la succession. Cette modification n'avait fait que préciser l'ancienne teneur.

6. Le 11 mars 2003, l'AFC a rejeté la réclamation. Le service des successions avait toujours eu pour pratique d'attribuer au conjoint survivant, en concours avec

des descendants, les trois huitièmes en pleine propriété et les cinq huitièmes en usufruit. Cette pratique avait été communiquée à la Chambre des notaires dans un courrier du 26 mars 1992. La nouvelle teneur de l'article 473 CCS n'était pas applicable à la succession de feu Mme P., décédée avant son entrée en vigueur.

7. Le 19 mars 2003, les hoirs de feu Mme P. ont saisi la commission de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). L'article 473 CCS, dans son ancienne teneur, était imprécis et le partage retenu par les hoirs n'était pas incompatible avec son texte. La directive du 26 mars 1992 réservait aux proches la possibilité d'éclairer et de préciser les dernières volonté du de cujus.

8. Le 6 juin 2003, l'AFC s'est opposée au recours, reprenant et développant son argumentation antérieure. Selon la doctrine dominante, l'ancienne teneur de l'article 473 CCS ne modifiait pas la quotité disponible, qui restait à trois huitièmes (arrêt du Tribunal fédéral publié in JdT 1919 I 616). Elle s'était fondée sur cette doctrine majoritaire et sur la jurisprudence du Tribunal fédéral pour envoyer le courrier du 26 mars 1992 à la Chambre des notaires, et l'avait appliquée de manière constante depuis lors.

9. Par décision du 5 avril 2004, la commission a admis le recours, estimant que l'AFC n'était pas compétente pour rectifier un partage non litigieux sur la base d'une directive qui avait pour but d'éviter le litige.

10. Le 29 avril 2004, l'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours, concluant à ce que sa décision initiale soit confirmée. Un partage interne entre héritiers ne pouvait lier l'AFC. La directive de 1992 était fondée sur la doctrine majoritaire et la jurisprudence du Tribunal fédéral. Il fallait éviter que les héritiers ne concluent des arrangements leur permettant d'obtenir une position avantageuse, le taux de l'impôt successoral variant en fonction du degré de parenté unissant l'assujetti au défunt.

11. Le 15 juin 2004, les hoirs de feu Mme P. se sont opposés au recours pour les motifs figurant dans leur recours devant la commission.

12. Le 29 juillet 2004, le juge délégué a demandé à l'AFC de lui transmettre, d'une part, une simulation de la taxation qui devrait être faite dans l'hypothèse où la décision de la commission serait confirmée et, d'autre part, certains détails relatifs au calcul permettant de déterminer la valeur à taxer de la part de M. G. P..

a. Réagissant à cette demande, les hoirs de feu Mme P. ont indiqué, le 3 août 2004, que la taxation qui devrait être faite serait à peu de choses près identique à celle qui avait fait l'objet du bordereau. Toutefois, cette taxation était déterminante pour d'autres opérations effectuées par les consorts P., et qui n'avaient pas été taxées dans l'attente d'une décision définitive. Il s'agissait notamment d'une cession de droits successifs par l'un des héritiers.

b. De son côté, l'AFC a transmis la valeur des parts de M. G. P. et de ses enfants avec, pour M. G. P., une part de trois huitièmes en pleine propriété et cinq huitièmes en usufruit et une part d'un quart en pleine propriété et trois quarts en usufruit. Le calcul des droits n'avait pas été fait, mais la note précisait que « la faible différence des droits (était) due à ce que les parts des héritiers (étaient) toutes au-dessus de CHF 500'000.- et à 6% ».

Dans la lettre d'accompagnement, l'AFC a souligné que le recours avait été interjeté parce que la décision de la commission anéantissait deux principes généraux établis, soit d'une part celui indiquant qu'en cas de changement de droit, il fallait appliquer les dispositions en vigueur lors de la réalisation de l'état de fait et, d'autre part, le fait qu'un partage interne ne saurait lier l'AFC, à moins qu'il ne tende à reconstituer une réserve légale lésée par une disposition à cause de mort.

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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. 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).

En l'espèce, les nouvelles dispositions du droit fiscal genevois - entrées en vigueur le 1er juin 2004 – relatives aux droits sur les successions, ainsi que la modification de l'article 473 CCS, ne prévoient pas d'effet rétroactif. La présente cause sera donc jugée selon le droit applicable à l'époque des faits.

3. Selon l'article 1 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25), les droits de succession sont un impôt qui frappe notamment toute transmission de biens résultant d'un décès. Ils sont calculés sur les parts héréditaires nettes (art. 16 lettre a LDS).

4. L'article 473 CCS, dans sa teneur en vigueur avant le 1er mars 2002, prévoyait que l'un des conjoints pouvait, par disposition pour cause de mort,

laisser au survivant l'usufruit de toute la part dévolue à leurs enfants communs. L'alinéa 2 avait alors la teneur suivante :

« Cet usufruit tient lieu de droit de succession attribué par la loi au conjoint survivant en concours avec ses descendants ».

Ce dernier alinéa a été modifié par la loi fédérale du 5 octobre 2001, entrée en vigueur le 1er mars 2002 (RO 2002 269) auquel ont été ajoutés les mots suivants : « outre cet usufruit, la quotité disponible est d'un quart de la succession ».

a. Cette modification législative a été introduite par une initiative parlementaire de Monsieur Marc Sutter, déposée le 18 décembre 1997. Ce dernier demandait que l'article 473 CCS soit précisé de façon à ce que l'on sache dorénavant dans quelle mesure il était possible de léguer au conjoint survivant, outre l'usufruit, une part de l'héritage en propriété, sans que la réserve des descendants ne soit lésée.

Il ressort du premier rapport de la commission des affaires juridiques du conseil national du 22 janvier 2001 (FF 2001 pp. 1057 ss.) que l'étendue de la réserve des descendants n'était pas déterminée avec certitude selon l'ancien droit . Par contre-coup, celle de la quotité disponible restait aussi indéterminée, sans que le tribunal fédéral n'ait eu à trancher cette question (FF précitée, p. 1059). Deux théories s'opposaient à cet égard. Si, par « droits de succession », on entendait la part légale de l'héritage, l'alinéa 2 de l'article 473 faisait référence à la moitié de l'héritage. L'autre moitié revenait aux descendants, dont les trois quarts étaient garantis par la réserve. La quotité disponible était donc d'un huitième. En revanche, si les termes « droits de succession » signifiaient « réserve », seul un quart de l'héritage était couvert par la disposition. Si l'on additionnait ce quart aux trois huitièmes dévolus aux descendants, on arrivait à cinq huitièmes et la quotité disponible était de trois huitièmes. La Suisse romande privilégiait la théorie des trois huitièmes, alors que la Suisse alémanique appliquait plus volontiers celle du « un huitième ». L'un des experts consultés avait indiqué que l'autorité fiscale zurichoise appliquait la théorie du « un huitième », même dans les cas où le testament prévoyait d'autres dispositions ou que les parties aient elles-mêmes opté pour une autre solution (FF précité, p. 1060).

Ladite commission s'est encore penchée sur la question du droit transitoire, s'interrogeant sur la nécessité de prévoir une disposition réglant le montant de la quotité disponible selon l'article 473 CCS pour les cas où les successions étaient ouvertes, mais où le partage n'avait pas encore eu lieu. La commission y a renoncé, indiquant qu'une telle disposition était superflue, d'une part parce que le problème ne se présenterait que rarement et, d'autre part, parce qu'on pouvait supposer que les tribunaux trancheraient déjà en adéquation avec le nouveau droit (FF précitée pp. 1066 et 1067). La majorité de la commission a alors proposé que

le testateur qui attribuait l'usufruit au conjoint survivant puisse disposer librement des trois huitièmes de l'héritage.

b. Le 10 mai 2001, la commission des affaires juridiques du Conseil national a rédigé un rapport complémentaire, proposant en particulier de se rallier à la proposition que la minorité avait faite, soit une solution à mi-chemin entre la théorie des trois huitièmes prévalant en Suisse romande et celle du « un huitième » prédominant en Suisse allemande, soit deux huitièmes. La commission a souligné qu'en proposant cette modification, elle visait simplement à préciser un point du droit des successions et non à apporter une modification matérielle dans ce domaine.

5. a. L'AFC fonde principalement sa position sur un courrier qu'elle avait adressé le 26 mars 1992 à la Chambre des notaires, où elle suggérait à cette dernière notamment d'accepter le principe d'interprétation selon lequel, lorsqu'un testateur laissait à son conjoint le maximum de ce dont la loi lui permettait de disposer tant en pleine propriété qu'en usufruit, le conjoint en question se verrait attribuer, en concours avec leurs descendants, les trois huitièmes en pleine propriété et les cinq huitièmes en usufruit. Il sied de préciser que ce courrier avait été rédigé à la suite de modifications législatives concernant le droit matrimonial, entrées en vigueur le 1er janvier 1988, afin d'interpréter les dispositions testamentaires rédigées sous l'ancien droit. Son texte ne permet pas de lui donner la valeur d'une directive administrative, dont la portée est en tout état limitée (ATF 117 1b 225, considérant 4b. p. 231)

b. Il ressort du considérant 3 du présent arrêt que, contrairement à ce qu'affirme l'AFC, la solution dite des trois huitièmes qu'elle préconise est loin de faire l'unanimité. Certains cantons, tels celui de Zurich, imposent systématiquement la solution des « un huitième » et l'on peut supposer que certains autres cantons laissent le choix aux hoiries. Le législateur fédéral a indiqué renoncer à édicter des dispositions transitoires, l'application des règles contenues dans le nouveau droit étant possible avant son entrée en vigueur. Face à cette incertitude, le Tribunal administratif ne voit pas de motif de s'écarter de la solution retenue par la commission, qui agrée à l'ensemble des héritiers. De plus, l'impôt perçu dans les deux hypothèses sera identique, et seule l'application de prétendus principes développés par l'AFC permettrait d'aller dans le sens voulu par cette dernière.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Une indemnité, en CHF 2'000.-, sera allouée aux hoirs de feu Mme G. P., à la charge de l'Etat de Genève.

Vu la qualité de la recourante, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 29 avril 2004 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 5 avril 2004;

au fond :

le rejette;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument;

alloue une indemnité de procédure de CHF 2'000.- aux hoirs de feu Madame G. P., à la charge de l'Etat de Genève ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Me François Comte, notaire des hoirs de feu Madame G. P..

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	le président :
M. Tonossi	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :