RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2927/2020 ICC JTAPI/395/2021

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 20 avril 2021

dans la cause

Madame A_____, représentée par Me Romain JORDAN, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur B_____ est décédé le _____ 2013 à C_____. Par testament olographe du 16 avril 2009, il avait notamment légué à sa compagne, Madame A_____, la quotité disponible de sa succession, à savoir le quart de celle-ci.

2. La déclaration de succession du 21 décembre 2015 remplie par la notaire fait notamment état d'une villa sise sur la parcelle n° 1_____ de la commune D_____ (ci-après : la villa), évaluée pour CHF 900'000.-.

3. Le 16 février 2017, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a communiqué à la notaire une proposition d'estimation de la valeur vénale de la villa, en CHF 975'000.-, selon une expertise annexée. Sans nouvelle de sa part dans un délai de trente jours, cette valeur était considérée comme acceptée.

4. Le 2 juin 2017, l'AFC-GE a notifié à la notaire un bordereau de droits de succession. Ce faisant, elle a arrêté la valeur de la villa à CHF 975'000.-.

   La part successorale échéant à la contribuable, colloquée en cinquième catégorie, s'élevait à CHF 220'107.50. L'impôt dû par elle se chiffrait à CHF 115'501.50.

5. Par pli du 15 juin 2020, la notaire a exposé à l'AFC-GE que les héritiers de M. B_____ se trouvaient enfin en mesure de régler les impôts successoraux. La villa, estimée pour CHF 975'000.-, n'avait pu être vendue que pour CHF 700'000.- en raison de la présence d'une locataire défaillante et d'un possible élargissement de route qui supprimerait le garage. La notaire sollicitait ainsi une réduction des droits dus par la contribuable.

6. Le 25 juin 2020, Monsieur E_____ a rappelé à l'AFC-GE que la villa avait été vendue pour CHF 700'000.-, ainsi qu'il ressortait de l'acte de vente du 9 juin 2020 signé par les héritiers de M. B_____. Ce bien n'avait ainsi jamais valu CHF 975'000.-.

   Il était occupé par une personne qui squattait l'entresol et refusait de s'acquitter du loyer. De plus, il existait au cadastre un projet d'élargissement de la route qui pourrait emporter un tiers de la parcelle et du garage. La villa n'avait jamais été entretenue depuis plusieurs années. La notaire n'avait pas effectué son travail correctement. En effet, elle avait mentionné un prix surfait de CHF 975'000.-. Afin de fixer les droits de successions, l'AFC-GE était invitée à se baser sur le prix effectif payé par l'acheteur, soit CHF 700'000.-.

   Enfin, il convenait de tenir compte du fait que la contribuable, âgée de 85 ans, était malvoyante après avoir été victime d'un accident de bus et ne disposait que d'une rente brute mensuelle de CHF 3'250.-.

7. Par décision du 17 août 2020, l'AFC-GE a déclaré irrecevable pour cause de tardiveté la lettre du 25 juin précédent, traitée comme une réclamation, étant donné qu'elle n'avait pas été déposée dans les trente jours à compter de la remise du bordereau de droits de succession du 2 juin 2017.

   Considéré comme une demande de restitution des droits, ce courrier devait également être déclaré irrecevable pour cause de tardiveté, dite requête n'ayant pas été formée dans l'année à compter de la notification dudit bordereau.

   Enfin, prise comme une demande de reconsidération, cette lettre devait aussi être déclarée irrecevable, étant donné qu'il n'existait ni motif de révision, ni notable modification des circonstances.

8. Par acte du 17 septembre 2020, la contribuable, sous la plume de son mandataire, a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) à l'encontre de cette décision. Elle a repris, en les développant, les arguments exposés dans sa lettre du 25 juin précédent.

   L'évaluation de la villa par la notaire avait été bâclée. En effet, celle-ci connaissait la présence de la locataire occupant le sous-sol, ainsi que l'existence d'une servitude au profit de l'État. L'AFC-GE savait que le prix des biens immobiliers avait flambé à Genève au cours des années ayant suivi le décès de M. B_____. Or, la villa, estimée par le fisc à CHF 975'000.- ne s'était vendue que pour CHF 700'000.-.

   Si l'AFC-GE persistait à lui réclamer des droits de successions sur CHF 975'000.-, elle n'aurait pas les moyens de les acquitter. Compte tenu de sa situation personnelle, l'autorité intimée devait la taxer sur la base du prix de vente effectif, à savoir CHF 700'000.-.

9. Dans sa réponse du 8 décembre 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

   Les faits invoqués par la recourante ne constituaient ni des faux nova, ni des vrais nova, car elle se contentait de reprendre les arguments exposés dans sa réclamation. Il n'existait ainsi aucun cas de reconsidération obligatoire. C'était ainsi à bon droit que la requête de l'intéressée avait été déclarée irrecevable. Enfin, un éventuel litige entre elle et la notaire ne concernait en rien le fisc.

10. Par réplique du 1er mars 2021, la recourante, sous la plume de son mandataire, a sollicité sa comparution personnelle et l'audition de son médecin traitant afin d'établir son incapacité objective à se défendre seule. Elle a également cité la notaire comme témoin.

    L'AFC-GE n'avait pas tenu compte du fait qu'en raison de son âge et de son état de santé, elle avait été objectivement empêchée d'agir pour défendre ses intérêts jusqu'à ce que M. E_____ et son épouse l'aidassent à comprendre les tenants et

aboutissants de l'affaire. À partir de ce moment, les démarches avaient été accomplies dans les délais.

De plus, il était manifestement inéquitable de refuser de reconsidérer sa taxation, compte tenu du fait que la villa avait été valorisée pour un montant supérieur de 40 % [à son prix de vente] (soit CHF 975'000.- au lieu de CHF 700'000.-). Une telle taxation, qui heurtait le sentiment de la justice, se révélait arbitraire, de sorte qu'elle devait être reconsidérée.

11. Dans sa duplique du 23 mars 2021, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale en matière de droits de succession (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 67 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 67 LDS, 63 et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).

3. La recourante sollicite sa comparution personnelle et l'audition de son médecin traitant, en vue de démontrer qu'elle n'était pas en mesure de se défendre seule. Elle cite également la notaire comme témoin, à qui elle reproche des manquements professionnels.

4. 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 et 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 influer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3). 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 136 I 229 consid. 5.2). Le droit d'être entendu ne comprend pas le droit d'être entendu oralement ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1 et les références citées).

5. En l'occurrence, il ne sera pas donné suite à la demande de comparution personnelle de la contribuable, ni à l'audition de son médecin traitant. En effet, même s'il était établi que l'intéressée n'était pas en mesure d'assurer elle-même la défense de ses intérêts pour des raisons de santé notamment, elle a toujours été représentée devant l'AFC-GE, initialement par la notaire, puis par M. E_____. En particulier, l'autorité intimée a notifié à celle-là la proposition d'estimation de la villa et le bordereau de droits de succession, qui mentionnent l'évaluation de ce bien que la recourante estime surfaite. Au surplus, la recourante ne prétend pas que ses ennuis de santé l'ont empêchée de désigner un mandataire aux fins de s'occuper de ses affaires fiscales. Quoi qu'il en soit, les manquements que l'intéressée reproche à la notaire lui sont fiscalement imputables (ATA/638/2018 du 19 juin 2018 consid. 5). Enfin, ainsi que le relève à juste titre l'autorité intimée, un éventuel litige l'opposant à la notaire relèverait des juridictions civiles et n'aurait aucune incidence sur l'issue de la présente cause.

6. Lorsque, comme en l'espèce, l'AFC-GE n'est pas entrée en matière sur la réclamation, sans même la traiter matériellement de manière subsidiaire, seule la question de l'irrecevabilité peut être portée devant le tribunal de céans (arrêt du Tribunal fédéral 2C_543/2017 du 1er février 2018 consid. 1.2).

7. L'art. 65 al. 1 et 2 LDS prévoit que tout débiteur des droits de succession auquel a été notifié un bordereau de droits de succession peut réclamer contre la taxation de l'AFC-GE dans un délai de trente jours.

   Dans le cas où diverses conditions alternatives sont réunies, l'art. 67 LDS libellé « restitution des droits », prévoit que le débiteur ou l'ayant droit peut demander, dans le délai d'une année à compter de la notification du bordereau, restitution de l'indu.

8. Les conditions pour admettre un empêchement d'agir dans le respect d'un délai sont très strictes. La restitution du délai suppose que le contribuable n'a pas respecté le délai légal en raison d'un empêchement imprévisible, dont la survenance ne lui est pas imputable à faute (arrêt du Tribunal fédéral 2C_40/2018 du 8 février 2018 consid. 5.1 et 5.2 et les références citées). Celui-ci peut résulter d'une impossibilité objective ou subjective. Il doit être de nature telle que le respect des délais aurait exigé la prise de dispositions que l'on ne peut raisonnablement attendre de la part d'un homme d'affaires avisé (ATA/463/2018 du 8 mai 2018).

9. En l'occurrence, il ne ressort pas du dossier – et d'ailleurs la recourante ne l'allègue pas – que la notaire a été empêchée de réclamer à l'encontre du bordereau du 2 juin 2017. Formée le 15 juin 2020, la réclamation a été formée tardivement, comme l'a retenu à juste titre l'AFC-GE. À supposer que ce dernier courrier constitue une demande de restitution des droits, il n'est pas non plus établi que la notaire ait été empêchée de la déposer dans le délai d'une année à

compter dudit bordereau. C'est ainsi à bon droit que l'autorité intimée l'a déclarée irrecevable.

10. Se pose encore la question du refus de l'AFC-GE d'entrer en matière sur la demande de reconsidération.

11. Aux termes de l'art. 48 al 1 LPA, les demandes en reconsidération de décisions prises par les autorités administratives sont recevables lorsque :

    a) un motif de révision, au sens de l'article 80 let. a et b LPA, existe ;

    b) les circonstances se sont modifiées dans une mesure notable depuis la première décision.

12. Contrairement à l'art. 80 let. b LPA (auquel renvoie l'art. 48 let. a LPA), qui prévoit comme motif de reconsidération des faits ou des moyens de preuve nouveaux et importants que le recourant ne pouvait connaître ou invoquer dans la procédure précédente (faits « nouveaux anciens »), l'art. 48 let. b LPA permet de faire valoir une modification notable des circonstances survenue après la prise de la décision litigieuse.

    Par modification notable des circonstances, il faut entendre des faits nouveaux « nouveaux » (vrais nova), c'est-à-dire survenus après la prise de la décision litigieuse, qui modifient de manière importante l'état de fait ou les bases juridiques sur lesquels l'autorité a fondé sa décision, justifiant par là sa remise en cause (ATA/281/2015 du 17 mars 2015 consid. 3 ; ATA/335/2013 du 28 mai 2013 consid. 4).

13. Une demande de reconsidération ne doit toutefois pas permettre de remettre continuellement en cause des décisions entrées en force et d'éluder les dispositions légales sur les délais de recours. C'est pourquoi, en principe, l'administré n'a aucun droit à ce que l'autorité entre en matière sur sa demande de reconsidération, sauf si une telle obligation de l'autorité est prévue par la loi ou si les conditions particulières posées par la jurisprudence sont réalisées.

14. La jurisprudence a ainsi admis qu'une autorité doit obligatoirement entrer en matière sur une demande de reconsidération notamment si les circonstances se sont modifiées dans une mesure notable depuis la dernière décision (ATF 138 I 61, 72-73 ; 136 II 177, 181).

    Une modification notable des circonstances au sens de l'art. 48 al. 1 let. b LPA doit être suffisamment motivée, en ce sens que l'intéressé ne peut pas se contenter de l'alléguer, mais doit expliquer, en substance, en quoi les faits dont il se prévaut représenteraient un changement notable de circonstances depuis la décision entrée en force ; à défaut, l'autorité de première instance n'entre pas en matière et déclare la demande irrecevable (ATA/573/2013 du 28 août 2013 consid. 4).

15. Saisie d'une telle demande, l'autorité doit procéder en deux étapes : elle examine d'abord la pertinence du fait nouveau invoqué, sans ouvrir d'instruction sur le fond du litige, et décide ou non d'entrer en matière. Un recours contre cette décision est ouvert, le contentieux étant limité uniquement à la question de savoir si le fait nouveau allégué doit contraindre l'autorité à réexaminer la situation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_132/2015 du 20 février 2015 consid. 2.1 ; 2C_1141/2013 du 11 décembre 2013 consid. 4).

    Lorsque l'autorité décide d'entrer en matière, elle instruit la demande et prend une nouvelle décision. A l'issue de cette procédure, la décision dont le réexamen est demandé ne sera pas nécessairement réformée au fond ; il peut en effet advenir que les circonstances nouvelles, constituant le nouvel état de fait, ne suffisent finalement pas à modifier le dispositif de la décision dont le réexamen est demandé. Un recours est néanmoins ouvert contre cette nouvelle décision, qui statue sur un autre état de fait que le précédent (ATA/27/2010 du 19 janvier 2010).

    Si l'autorité refuse d'entrer en matière ou confirme sa décision d'origine sans avoir réexaminé le fond de l'affaire, sa décision n'est en principe pas susceptible de recours en ce qui concerne le fond de l'affaire. Le requérant ne peut recourir qu'en alléguant que c'est à tort que l'autorité a nié être en présence d'un cas de reconsidération obligatoire, seule question qui sera examinée par l'autorité de recours (arrêt du Tribunal fédéral 2C_331/2013 du 19 avril 2013 consid. 3).

16. Contrairement à une demande de révision, il n’existe pas de délai pour déposer une demande en reconsidération (Stéphane GRODECKI, Romain JORDAN, Code annoté de procédure administrative genevoise, 2017, p. 157 n. 599 ad art. 48 LPA). Il faut toutefois réserver le respect du principe de la bonne foi (arrêt du Tribunal administratif fédéral E-2365/2013 du 13 mai 2013).

17. En l’occurrence, puisque, dans sa décision sur réclamation, l’AFC-GE n’est pas entrée en matière sur la demande de reconsidération, l’objet du litige se limite à la question de savoir si c’est à bon droit qu’elle a nié que l’on se trouvait être en présence d'un cas de reconsidération obligatoire.

    Dans son recours, l’intéressée ne se prévaut d’aucun fait survenu avant la notification du bordereau incriminé, mais dont elle n’aurait pas eu connaissance sans faute de sa part (faux nova).

    Contrairement à ce que soutient la recourante, il n’existe pas non plus de modifications de circonstances. En effet, le fait que les héritiers n’aient vendu la villa que pour CHF 700'000.- n’a pas pour conséquence de modifier la valeur de ce bien au décès, valeur déterminante pour la fixation des droits de succession (art. 8 al. 1 LDS), étant précisé que cette valeur de CHF 975'000.-, proposée par

l'AFC-GE le 16 février 2017 a été tacitement acceptée par la notaire et n'a pas été contestée à réception du bordereau du 2 juin 2017, reprenant cette estimation.

En outre, le fait que la prise en considération de la valeur de la villa de CHF 975'000.- conduirait à une taxation arbitraire n'ouvre pas la voie à la reconsidération de celle-ci. En effet, selon la jurisprudence, il n'est pas possible, de déroger aux principes régissant la révision – et donc la reconsidération, puisque les conditions de recevabilité de ces deux voies de droit sont identiques – si le résultat de leur application est choquant et heurte le sentiment de l'équité. Un tel raisonnement revient en effet à déroger à la règle du numerus clausus des motifs légaux qui permettent de revenir sur une décision entrée en force (arrêts du Tribunal fédéral 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.1 ; 2C_212/2016 du 6 septembre 2016 consid. 5.3).

Enfin, l'allégation de la recourante selon laquelle elle n'aurait pas les moyens d'acquitter l'impôt sur les successions que lui réclame l'autorité intimée ne permet pas d'aboutir à une solution différente. Toutefois, elle est invitée à s'adresser à l'AFC-GE qui est autorisée par l'art. 60 al. 5 LDS, dans des cas exceptionnels, à prolonger les délais fixés pour le paiement des droits.

18. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

19. En application des art. 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 17 septembre 2020 par Madame A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 17 août 2020 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

4. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant : Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Caroline GOETTE et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière