

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3245/2007 ICC

DCCR/705/2009

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 6 juillet 2009

dans la cause

Madame X__

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(Impôt successoral 2006)

EN FAIT

1. Y___, ressortissante italienne, est décédée en Israël le 17 avril 2006.

Domiciliée à A___, dans le canton de Genève, elle a laissé pour unique héritière sa fille, X___ (ci-après la contribuable ou la recourante), domiciliée aux Etats-Unis d'Amérique.

2. A son arrivée en Suisse en 1994, Y___ avait convenu avec l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) d'une imposition à forfait. En 2004, elle avait sollicité une imposition normale sur ses revenus.

Au jour de son décès, sur les trois dernières décisions de taxation définitives notifiées les 14 octobre 2003, 18 octobre 2004 et 14 février 2006 et relatives aux années 2002 à 2004, les taxations des années 2002 et 2003 étaient basées sur la dépense; le montant de la dépense s'élevait à 185'796 fr. en 2002 et à 186'138 fr. en 2003.

Les bordereaux pour les années 2005 et 2006, basés sur une imposition normale, ont été notifiées respectivement les 30 août 2006 et 20 février 2007. Ils ont entérinés les déclarations 2004 et 2005 de Y___, établies avant le 17 avril 2006, soit les 3 octobre 2005 et 9 mars 2006. Ces déclarations indiquent toutes deux, sous la rubrique «*Etat des titres*», un prêt en faveur de X___, d'un montant de 1'785'247 fr. en 2004 et de 1'630'242 fr. en 2005, et un revenu mobilier non soumis à l'impôt anticipé de 55'631 fr. en 2004 et de 82'760 fr. 95 en 2005.

3. Le 26 septembre 2006, une déclaration de succession a été remise à l'administration; il en résulte un avoir net imposable de 1'672'768 fr., dont un montant de 1'135'083 fr. déposé dans les livres d'une banque, et l'indication que la défunte avait renoncé à être imposé au forfait en 2004.
4. Interpellé par l'administration, la contribuable a répondu, par lettres de son avocat des 20 décembre 2006 et 20 mars 2007, que la diminution des avoirs déposés auprès de cette banque était motivée par des prêts et autres libéralités effectuées par la défunte en faveur de sa fille et non formalisées par des documents contractuels. X___ avait en effet souhaité créer aux Etats-Unis une entreprise spécialisée dans la fabrication et la distribution de produits textiles, entreprise qui s'était révélée largement déficitaire et qui avait ainsi dû être déclarée en faillite courant 2006. Dans le cadre de la concrétisation de ce projet, X___ avait sollicité sa mère afin d'obtenir les fonds nécessaires à cette activité. Compte tenu de la situation obérée de X___, cette créance n'avait pu être récupérée.
5. Le 16 avril 2007, l'administration a notifié à la contribuable un bordereau de droits de succession d'un montant total de droits, pénalités, émoluments et intérêts de

213'771 fr. 35 pour un avoir net de 3'580'804 fr.; un prêt de 1'862'027 fr. en faveur de X___ a notamment été ajouté aux éléments déclarés.

6. Ce bordereau a fait l'objet d'une réclamation formée le 15 mai 2007 par la contribuable, sous la plume de son avocat, qui a fait valoir, en bref, les éléments suivants:

A compter de l'année 2004, la défunte avait sollicité une imposition normale sur ses revenus et avait rempli une déclaration fiscale sur la base d'une imposition régulière, recevant alors des avis d'imposition, calculée sur son revenu et sa fortune, jusqu'à son décès intervenu en avril 2006. De ce fait, la contribuable étant la fille unique, en ligne directe, de la défunte, elle était exempte de tout droit de transmission et d'attribution de biens sur la succession de sa mère.

De plus, les avoirs successoraux ne pouvaient réintégrer les libéralités faites en faveur de X___ puisque les libéralités effectuées par la défunte en faveur de la fille avaient servi à financer une entreprise aux Etats-Unis qui avait été déclarée en faillite, situation qui ne permettait plus le recouvrement d'éventuelles créances de la défunte. Dès lors, seuls les avoirs successoraux au jour du décès constituaient les biens successoraux pouvant être pris en considération pour une éventuelle taxation.

7. Par une décision sur réclamation du 4 juillet 2007, l'administration a rejeté cette réclamation au motif que l'exonération des droits de succession n'était pas applicable du fait que la défunte avait été taxée en 2003 selon la dépense et que les diverses libéralités faites par la défunte à sa fille avaient été imposées à juste titre.
8. Le 6 août 2007, X___ a interjeté, par le biais de son avocat, recours contre cette décision.

En bref, elle a repris les arguments de sa réclamation, ajoutant que l'administration ne pouvait faire application de l'article légal régissant les avances d'hoirie et donation puisqu'il ressortait du dossier que les prestations effectuées par la défunte à sa fille avaient été comptabilisées comme des prêts et d'ailleurs déclarées comme telles dans la déclaration fiscale de la défunte.

9. Le 28 août 2007, la Commission cantonale de recours en matière d'impôts a accusé réception du recours déposé.
10. Dans ses observations du 29 février 2008, communiquées à la recourante, l'administration s'est opposée au recours.

S'agissant de l'exonération, l'administration a rappelé que la succession n'était pas exempte de droits, à teneur de loi, si le contribuable avait été taxé selon la dépense pour l'une ou l'autre des trois décisions définitives au jour du décès. Or, au jour du décès, deux des trois dernières décisions de taxation définitives étaient basées sur la dépense.

S'agissant de la reprise du montant de 1'862'027 fr. dans la fortune de la défunte, l'autorité intimée a affirmé que les éléments du dossier démontraient que les prêts étaient des avances d'hoirie ou des libéralités. En effet, ces prêts n'avaient pas été formalisés par documents contractuels et, eu égard au montant de ces avances d'un montant de plus de 1,8 millions de francs, il paraissait justifié de considérer que si la défunte avait souhaité obtenir de manière inconditionnelle le remboursement de ces avances, elle n'aurait pas manqué d'en préciser les conditions de façon écrite.

Au surplus, même en admettant que le montant en cause était constitutif de prêts, il n'en demeurerait pas moins que ces créances seraient imposables au titre de l'avoir successoral. Il résultait en effet de la législation que les créances étaient estimées au pair, à moins qu'en raison de l'insolvabilité plus ou moins complète du débiteur, il y ait lieu de les considérer comme totalement ou partiellement perdues. Or, l'état d'insolvabilité de la recourante n'avait en l'espèce nullement été démontré, la défunte ne disposant à son égard d'aucune dette exigible que la débitrice aurait été dans l'incapacité d'honorer. Dès lors, même en présence d'un prêt, il y aurait lieu d'intégrer la créance dans les avoirs de la défunte, faute pour la recourante d'être insolvable au sens requis par la jurisprudence.

EN DROIT

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1^{er} janvier 2009 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 – LOJ – E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ; 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 de l'article 49 LPFisc.
3. L'article 6A alinéa 1 lettre b LDS stipule notamment que sont exemptes de tous droits les transmissions et attributions de biens, au sens de l'article 1 alinéa 2 LDS, en faveur des parents en ligne directe. En vertu de l'alinéa 2, cette disposition n'est pas applicable lorsque, selon l'une ou l'autre des trois dernières décisions de taxation définitives au jour du décès, le défunt était au bénéfice d'une imposition d'après la dépense au sens de l'article 14 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (LIPP-I – D 3 11).

La commission s'interroge sur la portée du terme "taxation définitive" de l'article 6A alinéa 2 LDS, étant relevé que les travaux préparatoires de cette loi ne la précisent pas. La commission est d'avis que cet alinéa laisse une marge d'interprétation. En effet, le législateur voulait-il exclure de l'exemption les héritiers des contribuables

ayant bénéficié d'une imposition d'après la dépense au cours de l'une des trois dernières périodes fiscales précédant l'année du décès ou, comme la lettre de la loi le dit, les héritiers d'un défunt qui, "selon l'une ou l'autre des trois dernières décisions de taxation définitives (au sens formel) au jour du décès", était au bénéfice d'une imposition d'après la dépense?

Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégagant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique) (ATF 129 V 258 consid. 5.1 p. 263/264 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 125 II 206 consid. 4a p. 208/209). Si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution fédérale de la Confédération suisse, du 18 avril 1999 (Cst. – RS 101) (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 et les arrêts cités).

En l'espèce, s'agissant de l'article 6A alinéa 2 LDS, la question de sa portée mérite d'être posée à l'égard du principe de l'égalité de traitement, lequel pourrait ne pas être respecté si on admettait que la loi vise les décisions formelles définitives de taxation et non pas les périodes fiscales. En effet, ce serait notamment le cas dans l'hypothèse où deux contribuables décèdent en 2006 et les taxations définitives des trois périodes fiscales précédant l'année du décès sont déjà notifiées à l'un (soit 2003, 2004 et 2005), alors qu'à l'autre elles ne le sont pas encore pour la dernière période précédant l'année du décès (2005), mais le sont pour les trois périodes antérieures (2002, 2003 et 2004). Il s'ensuivrait dès lors que pour le deuxième contribuable, on remonterait jusqu'à la quatrième année fiscale précédant l'année du décès, afin de vérifier s'il n'était pas imposé selon la dépense, alors que pour le premier il n'y aurait que trois années avant le décès qui seraient prises en compte. La commission considère que le législateur ne saurait avoir voulu adopter une norme qui pourrait avoir pour conséquence une telle inégalité de traitement, dans la mesure où le but de cette norme est de prévenir des abus. Ainsi, selon l'avis de la commission de ceans, pour une application de l'article 6A alinéa 2 LDS conforme à la Cst., il faudrait prendre en compte les trois périodes fiscales précédant l'année du décès et non pas les "trois dernières décisions de taxation définitives", au sens formel du terme.

4. Quoi qu'il en soit, en l'occurrence, la question peut rester ouverte. En effet, qu'on prenne en compte les trois dernières décisions de taxation définitives notifiées au jour du décès de la de cujus ou les trois périodes fiscales précédant l'année de son décès, une des années fiscales est basée sur la dépense, soit l'année 2003. Dès lors, en

vertu de l'alinéa 2 de la norme susmentionnée, la succession de la recourante n'est pas exempte de droits.

5. L'article 13 alinéa 1 LDS prévoit que les héritiers légaux et les héritiers institués ont l'obligation de déclarer, pour la perception des droits en conformité des dispositions de la présente loi, toutes les libéralités, quelle que soit leur date, reçues du défunt à titre soit d'avances d'hoirie soit de donations, tant en pleine propriété qu'en nue-propriété ou en usufruit, ainsi que les remises de dettes et autres avantages semblables.
6. En l'espèce, malgré l'absence de tout contrat écrit quant aux prêts effectués par la défunte à la recourante, il faut admettre que le montant de 1'862'027 fr. est un prêt. D'une part, un contrat de prêt ne doit pas forcément être rédigé par écrit, pouvant être oral. D'autre part, un montant de l'ordre du prêt litigieux a été mentionné dans les déclarations 2004 et 2005 de la défunte et l'administration n'a non seulement pas contesté ces chiffres et le fait qu'il s'agisse de prêts, mais a procédé à des taxations sur la base de ces éléments.
7. L'article 11 LDS énonce que les actions, obligations, parts sociales et autres titres sont estimés au cours ou à leur valeur au jour du décès. En ce qui concerne les actions de sociétés anonymes immobilières, leur estimation est effectuée en prenant comme base la valeur vénale des biens immobiliers et autres actifs de ces sociétés, sous déduction du passif dont il est justifié (al. 1). Les créances 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 (al. 2).
8. Selon une jurisprudence constante, la maxime d'office est applicable à la détermination de la dette fiscale. L'administration fiscale supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments imposables et, selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (DCCR 96/2009 du 18 février 2009; ATA/272/2008 du 27 mai 2008 et les références citées).

En particulier, le Tribunal administratif a jugé, en matière de droits des successions, que des créances étaient partiellement ou totalement perdues lorsque les justificatifs présentés établissaient suffisamment l'insolvabilité absolue des débiteurs, puis a précisé que les critères posés par la jurisprudence pour juger de la difficulté de recouvrer une créance étaient restrictifs, en soulignant que le débiteur devait apparaître comme définitivement insolvable pour que la créance ne soit pas imposable. Le débiteur est insolvable lorsqu'il ne dispose pas de moyens liquides suffisants pour acquitter ses dettes exigibles. 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. 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. 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. L'insolvabilité est présumée lorsqu'une faillite est ouverte ou que le poursuivant s'est fait remettre un acte de défaut de biens définitif après saisie. 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 (DCRI/98/2008 du 31 mars 2008 et les références citées aux arrêts du Tribunal administratif).

9. En l'espèce, il est établi que la défunte détenait, au jour de son décès, une créance de 1'862'027 fr. à l'encontre de sa fille, la recourante.

En outre, la recourante n'a produit aucune pièce justificative démontrant qu'au jour du décès de sa mère, la créance de la défunte à son encontre n'avait manifestement plus aucune valeur ou qu'il n'était plus possible d'obtenir son remboursement en raison de son insolvabilité absolue. En définitive, la recourante, à qui incombe le fardeau de la preuve (ATF 121 II 257 consid. 4c), n'a pas établi à satisfaction de droit qu'elle était définitivement insolvable en date du 16 avril 2007, quant au montant de la créance litigieuse.

En conséquence, c'est à bon droit que l'administration a intégré ladite créance dans les actifs imposables de la succession.

Partant, le recours est infondé.

10. En application des articles 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (E 5 10.03), le recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument de 500 fr.

PAR CES MOTIFS

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

1. déclare le recours recevable;
2. le rejette;
3. met à la charge de la recourante un émolument de 500 fr.;
4. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant;
5. communique la présente décision à:
 - a. X___,
 - b. l'Administration fiscale cantonale.

Siégeant : Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Ingo GIANNI et Jean-Marie HAINAUT, juges assesseurs.

Au nom de la Commission:

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

La greffière