

GE_GERICHTE ATA/1007/2019 vom 11. Juni 2019

GE Cour de justice, 2019-06-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1007_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/1007/2019 du 11 juin 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/1007/2019 del 11 giugno 2019

Regeste

Résumé: Confirmation de la taxation des droits de succession relative à une substitution fidéicommissaire.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 68 al. 1 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25). 2)

Le litige concerne la portée, sur l'imposition des recourants dans la cadre de la succession de leur grand-mère, de la substitution fidéicommissaire instituée par feu M. C_____ dans son testament. 3) a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/858/2019 du 30 avril 2019 consid. 2d).

- 11/18 - A/1117/2017

b. En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 513 n. 11). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/794/2019 du 16 avril

2019 consid. 7c ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12). 4) a. Toute transmission de biens résultant d'un décès, à quelque titre que cette transmission ait lieu, est frappée par des droits de succession (art. 1 al. 1 et 2 LDS).

Les droits de succession sont calculés sur : les parts héréditaires nettes ; les legs ; les assurances et rentes dévolues aux bénéficiaires et attributaires ; les avances d'hoirie et donations ; la part attribuée au conjoint ou au partenaire enregistré, conformément à l'art. 1 al. 1 let. b et c LDS (art. 16 LDS).

L'art. 17 al. 2 LDS fixe le tarif d'imposition applicable aux droits de succession d'une première catégorie, soit pour les enfants, les père et mère, ainsi qu'entre époux, et l'art. 19 al. 2 LDS pour les frères et sœurs, soit la troisième catégorie. La quatrième catégorie est constituée par les oncles ou tantes, les grands-oncles ou grand-tantes, les neveux ou nièces, les petits-neveux ou petites-nièces (art. 20 LDS).

Pour tous les cas non prévus aux arts. 17 à 20 LDS, l'art. 21 LDS indique le tarif d'une cinquième catégorie, soit : 20% de CHF 501 à 2'000.- ; 22% de CHF 2'001.- à 5'000.-, 24% de CHF 5'001 à 100'000.- ; 26% au-dessus de CHF 100'000.-.

b. À teneur de l'art. 28 LDS, en cas de substitution, l'héritier grevé de la substitution et l'appelé ont chacun à supporter les droits de succession calculés d'après leur degré de parenté avec le défunt (al. 1). Les droits sont perçus, pour le grevé, au moment du décès du testateur, sur l'ensemble des biens, sans tenir compte de la substitution (al. 2). Ils sont perçus, pour l'appelé, au moment où s'ouvre la substitution, sur tous les biens qui lui adviennent et aux taux qui sont alors en vigueur (al. 3). 5)

La loi fiscale lie en principe l'imposition des successions et donations aux transferts et institutions du droit civil ; elle peut s'écarter du droit civil pour donner une définition propre des cas d'imposition, mais, en vertu du principe de la légalité

- 12/18 - A/1117/2017 de l'impôt, elle doit le dire expressément. Lorsque la norme opère clairement son rattachement au droit civil, elle doit être appréciée dans le contexte du droit civil et les concepts du droit civil être pris dans leur acception civile (ATA/857/2019 du 30 avril 2019 consid. 2c ; ATA/682/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3a ; ATA/414/2008 du 26 août 2008 consid. 6a). 6) a. Toute personne capable de discernement et âgée de 18 ans révolus a la faculté de disposer de ses biens par testament, dans les limites et selon les formes établies par la loi (art. 467 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210).

b. Par le biais de la substitution fidéicommissaire, le disposant a la faculté de grever l'héritier institué de l'obligation de rendre la succession à un tiers, l'appelé (art. 488 al. 1 CC). La substitution s'ouvre, sauf disposition contraire, à la mort du grevé (art. 489 al. 1 CC). Le grevé acquiert la succession comme tout autre héritier institué. Il devient propriétaire, à charge de restitution (art. 491 CC). La substitution s'ouvre en faveur de l'appelé, lorsqu'il est vivant à l'échéance de la charge de restitution (art. 492 al. 1 CC).

c. La jurisprudence et la doctrine admettent l'existence d'un type particulier de substitution fidéicommissaire, intitulée substitution fidéicommissaire « pour le surplus », « sur les biens résiduels » ou « réduite au solde », qui permet au de cujus de renforcer la position juridique du grevé, et par là-même d'affaiblir celle de l'appelé, en limitant l'obligation de restitution à ce qui reste de la succession à l'ouverture de la substitution, après que le grevé en a joui et disposé à sa guise (Margareta BADDELEY in Commentaire romand, Code civil II, 2016, n.

26 ad art. 488 CC ; Fiorenzo COTTI in Commentaire du droit des successions, 2012, ad art. 491 n. 25). Le grevé bénéficie donc des biens de la succession sans restriction et sans devoir rendre compte de l'utilisation qu'il en a faite. Il ne doit, en particulier, pas se limiter à la satisfaction de ses besoins élémentaires. Les sûretés prévues à l'art. 490 al. 2 CC ne sont, en principe, pas exigées. Il est admis toutefois que le grevé ne peut pas faire des donations et des attributions pour cause de mort sur ce patrimoine. L'abus de droit (art. 2 CC), soit la dilapidation ou la destruction du patrimoine hérité avec intention dolosive, reste également réservé (Margareta BADDELEY, op. cit., n. 26 ad art. 488 et les références citées). 7) a. L'héritier soumis au devoir de substitution est, comme tous les autres héritiers institués, propriétaire de plein droit des biens dès l'ouverture de la succession, et ce jusqu'à l'ouverture de la substitution (Margareta BADDELEY, op.cit., n. 11 ad art. 491 CC).

La succession en main du grevé forme un patrimoine distinct spécial qui doit être mis à l'écart de son patrimoine propre et documenté par un inventaire initial au sens de l'art. 490 al. 1 CC. Cette exigence s'applique également en cas

- 13/18 - A/1117/2017 de substitution fidéicommissaire réduite au solde. La séparation des deux patrimoines importe, certes, en vue de la séparation des patrimoines au moment de la substitution et donc du transfert du patrimoine à l'appelé, mais également avant ce moment en cas de saisie des biens du grevé par ses créanciers (Margareta BADDELEY, op.cit., n. 16 et 17 ad art. 491 CC).

b. En cas de substitution fidéicommissaire réduite au solde, le grevé dispose d'un pouvoir plus large sur les biens transmis, y compris leur substance. Le grevé ne doit toutefois pas augmenter son patrimoine au moyen de la succession, par exemple par le transfert de biens sans son patrimoine propre ; l'abus de droit reste également interdit (art. 2 CC) ; le grevé n'a ainsi pas le droit de détruire, d'endommager ou de supprimer dolosivement des biens successoraux, ni d'en disposer de manière déraisonnable. Pour certains auteurs, le grevé doit utiliser au moins proportionnellement son propre patrimoine pour couvrir ses besoins, ce qui ne paraît pas incompatible avec la volonté du disposant, à moins que celui-ci ne l'ait exprimé dans l'acte pour cause de mort (Margareta BADDELEY, op.cit., n. 27 ad art. 491 CC).

c. À l'ouverture d'une substitution fidéicommissaire réduite au solde, l'appelé ne peut prétendre qu'à ce qui reste au grevé ; l'appelé peut éventuellement ne rien recevoir. Il dispose d'une prétention en restitution et, partant, d'une action contre le grevé seulement en cas d'abus de droit de celui-ci (dilapidation de la succession, destruction ou aliénation dolosive de biens ; Margareta BADDELEY, op.cit., n. 21 ad art. 492 CC). 8) a. Selon l'art. 531 CC, toutes clauses de substitution sont nulles à l'égard de l'héritier dans la mesure où elles grèvent sa réserve, ce qui signifie que la substitution fidéicommissaire ne peut porter que sur la quotité disponible.

b. Nonobstant le terme « nulle », la loi prévoit ici une action en réduction d'un genre particulier (ATF 108 II 288 consid. 2). Dans la mesure où elle lèse sa réserve, l'héritier n'est pas tenu d'accepter une substitution fidéicommissaire ; il a droit à une réserve franche qu'il puisse transmettre à ses propres héritiers (ATF 75 II 190). L'action tend à supprimer la substitution fidéicommissaire dans la mesure où elle lèse la réserve du grevé. Dès lors que le droit à la réserve est transmissible par succession, les héritiers du grevé peuvent eux aussi s'en prévaloir contre les appelés (ATF 108 II 288 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_357/2016 du 12 avril 2017 consid. 4.3.3 ; 5A_166/2009 du 20 mai 2009 consid. 4.1.1;

5C.18/1997 du 1er décembre 1997 consid. 7a), mais les héritiers du grevé ne peuvent ouvrir action en réduction à l'encontre des appelés qu'à concurrence de leur propre réserve, non pour l'entier de la réserve du grevé (ATF 133 III 309 consid. 5 ; arrêt du Tribunal fédéral 5A_357/2016 précité consid. 4.3.3).

- 14/18 - A/1117/2017

Le grevé peut toutefois renoncer à faire valoir sa réserve ; cette décision engage alors ses propres successeurs (ATF 133 III 309 consid. 5 ; Margareta BADDELEY, op. cit., n. 18 ad art. 488 CC).

c. Selon l'art. 533 al. 1 CC, l'action en réduction se prescrit par un an à compter du jour où les héritiers connaissent la lésion de leur réserve et, dans tous les cas, par dix ans, qui courent, à l'égard des dispositions testamentaires, dès l'ouverture de l'acte et, à l'égard d'autres dispositions, dès que la succession est ouverte. Le délai d'un an est en réalité un délai de péremption (ATF 98 II 176 consid. 10). En ce qui concerne son point de départ, l'héritier lésé dans sa réserve ne doit connaître que les éléments de fait qui justifieraient le bien-fondé d'une action en réduction ; il n'est pas nécessaire que cette connaissance confine à la certitude. En particulier, l'action en réduction doit aussi être admise quand le demandeur n'a pas encore pu chiffrer sa prétention (ATF 121 III 249 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_357/2016 précité consid. 5.2.1 ; 5C.155/1997 du 2 mars 1998 consid. 7a publié in JdT 1999 I 182).

La reconstitution de la part réservataire présuppose nécessairement la réduction des dispositions à cause de mort prises en faveur de ceux qui bénéficient de la lésion à la réserve ■ soit des héritiers appelés de la substitution fidéicommissaire lésant la réserve ■ et, partant, nécessite un jugement formateur tendant à l'annulation des dispositions du de cujus en faveur des héritiers appelés, dans la mesure où elles portent atteinte à la réserve du grevé, et de conférer à ce dernier, héritier réservataire, la qualité d'héritier effectif et non seulement provisoire, jusqu'à l'ouverture de la substitution fidéicommissaire. Seuls les héritiers réservataires sont titulaires de l'action en réduction permettant de reconstituer leurs parts successorales lésées (arrêt du Tribunal fédéral 5A_357/2016 précité consid. 4.4). 9)

L'interprétation des dispositions à cause de mort obéit aux principes applicables en matière testamentaire, et non en matière contractuelle, et doit viser à déterminer la volonté réelle du disposant. Le juge doit partir du texte du testament, qui seul exprime valablement la volonté manifestée du disposant. Si celui-ci est clair, il n'a pas à recourir à d'autres éléments d'interprétation. En revanche, si les dispositions testamentaires manquent de clarté au point qu'elles peuvent être comprises aussi bien dans un sens que dans un autre, le juge doit interpréter les termes dont le testateur s'est servi en tenant compte de la logique interne du testament, voire de circonstances extrinsèques lorsque celles-ci permettent d'éclairer la volonté exprimée dans le texte, aussi confuse ou incomplète soit-elle ; il peut également se référer à l'expérience générale de la vie et au principe du favor testamenti, selon lequel, entre deux solutions possibles, il faut choisir la plus favorable au maintien de l'acte (ATF 124 III 414 consid. 3 et les références citées). Le juge doit toutefois toujours rechercher la volonté réelle du disposant; une interprétation fondée sur le principe de la confiance, selon le

- 15/18 - A/1117/2017 sens compris de bonne foi par le destinataire de la déclaration de volonté, est exclue (ATF 131 III 106 consid. 1.1 et les références citées ; ATF 120 II 182 consid. 2a ; arrêt du Tribunal fédéral 5A_644/2015 du 24 novembre 2015 consid. 3.3.1). 10)

Les recourants considèrent que le TAPI aurait constaté de manière inexacte les faits en retenant que les avoirs de leur grand-mère à son décès étaient supérieurs à sa fortune en 1996, soit au moment du décès de son époux, alors qu'ils estiment que sa situation financière était identique. Ils en déduisent que leur grand-mère aurait utilisé tout le patrimoine de la substitution fidéicommissaire pour vivre, de sorte que celui-ci n'existait plus au moment de son décès. Par ailleurs, leur grand-mère avait mélangé son patrimoine propre à celui de la substitution fidéicommissaire, de sorte que cette dernière n'existait plus pour cette raison également. Enfin, si leur grand-mère avait clairement mentionné la substitution fidéicommissaire et son montant dans son testament, il fallait considérer, dès lors que la substitution n'existait plus, qu'elle avait effectué une libéralité en leur faveur.

Il n'est pas contesté que M. C_____ a prévu dans son testament ■ après avoir institué son épouse unique héritière de sa succession ■ une substitution fidéicommissaire « réduite au solde » en faveur des recourants, précisant que son épouse n'avait ni inventaire à dresser ni sûretés à donner.

À titre préalable, il ressort du dossier que les recourants n'ont jamais contesté la validité de la substitution fidéicommissaire de CHF 1'763'650.80 en leur faveur avant que l'AFC-GE n'indique, par courrier du 3 octobre 2016, qu'ils seraient taxés sur celle-ci en 5ème catégorie. Ils n'ont en particulier pas remis en cause le bénéfice d'inventaire établi les 28 juin et 7 juillet 2016, pas plus qu'ils n'ont contesté la teneur du courrier de Me F_____ du 28 septembre 2016 indiquant que qu'il y avait lieu de prélever la somme de CHF 1'763'650,80 sur les avoirs de la succession de feu Mme D_____ afin de la remettre aux bénéficiaires de la substitution fidéicommissaire, et ce alors même que leur mère avait déjà annoncé répudier la succession.

Ceci dit, comme relevé à juste titre par l'AFC-GE, le fait que le TAPI ait ou non correctement établi le montant des avoirs propres de Mme D_____ au décès de son conjoint en 1996 est sans importance, dès lors que l'établissement de ce montant est sans incidence sur le litige. D'une part, de l'aveu même des recourants, le montant exact de la fortune de cette dernière en 1996 n'est pas connu et ne peut faire l'objet que d'une estimation. Les montants reconstitués par les recourants ne reposent, pour la plupart, sur aucune pièce, et ne peuvent pas sans autres être considérés comme étant exacts. D'autre part, quand bien même la fortune de leur grand-mère en 1996 était effectivement équivalente à celle qu'elle possédait au moment de son décès en 2015, on ne saurait en tirer la conclusion que les recourants en déduisent. À teneur du dossier, rien ne permet en effet de

- 16/18 - A/1117/2017 considérer que leur grand-mère aurait utilisé en tout ou partie, entre 1996 et 2015, le patrimoine de CHF 1'763'650.80 faisant l'objet de la substitution fidéicommissaire. Les recourants n'y apportent en particulier aucune preuve, alléguant tantôt que leur grand-mère aurait dépensé tout ce patrimoine, tout en relevant par la suite qu'on pourrait également supposer que seule la moitié de celui-ci aurait été utilisée. Les recourants procèdent par ailleurs à une argumentation contradictoire, dès lors qu'ils indiquent également dans leur recours que leur grand-mère aurait mélangé le patrimoine issu de la substitution fidéicommissaire à ses biens propres, de sorte qu'on ne pourrait plus distinguer ces deux patrimoines. L'argumentation des recourants ne convainc dès lors pas.

Tant les parties que le TAPI s'accordent à relever que la grand-mère des recourants avait effectivement la possibilité de disposer librement du patrimoine hérité de son défunt époux

et de ne restituer que le solde de celui-ci. Il ressort toutefois du texte clair du testament de la grand-mère des recourants ■ qu'il n'y a dès lors pas lieu d'interpréter différemment, comme le voudraient les recourants ■ qu'elle a conservé l'entier du patrimoine résultant de la substitution litigieuse, dès lors qu'elle y indique formellement qu'il y a lieu de prélever la somme de CHF 1'763'650,80 sur les avoirs dépendant de sa succession pour la remettre aux appelés de la clause de substitution fidéicommissaire. La conservation de ce patrimoine est confirmée par la teneur du bénéfice d'inventaire établi les 28 juin et 7 juillet 2016 qui indique que les actifs de la succession de la grand-mère des recourants s'élèvent à CHF 10'301'909,06 et les passifs à CHF 1'932'516,25, dont la substitution fidéicommissaire de CHF 1'763'650,80. Contrairement à ce que relèvent encore les recourants, leur grand-mère n'a pas fait « revivre » la substitution litigieuse dans son testament ■ dès lors que celle-ci n'a jamais cessé d'exister ■ mais a rappelé la volonté de feu son époux, ainsi que son souhait de s'y conformer. Les recourants ne peuvent ainsi être suivis lorsqu'ils allèguent que la précitée aurait institué un legs ou fait une reconnaissance de dette en leur faveur.

Enfin, il est exact que les recourants héritent au final du même patrimoine, que l'on tienne ou non compte de la substitution fidéicommissaire, seul le taux d'imposition applicable étant modifié. Une telle situation est générée par la coexistence de dispositions de droit civil et de droit fiscal qui ne poursuivent pas les mêmes finalités. Les premières accordent à chaque personne physique la liberté d'organiser ce qu'il advient de ses biens après son décès, tandis que les deuxièmes concernent le traitement fiscal en faveur de l'État des valeurs revenant aux bénéficiaires, selon des règles qui s'imposent à ces derniers et qui ne prennent plus en considération la volonté du de cujus. Il appartient aux personnes concernées par des dispositions pour cause de mort d'examiner pendant le délai de répudiation l'incidence économique desdites dispositions, notamment sous l'angle fiscal, pour prendre les décisions qui s'imposeraient à elles en fonction des circonstances (ATA/1310/2015 du 8 décembre 2015 consid. 6).

- 17/18 - A/1117/2017

Pour le surplus, les recourants ne font plus valoir ■ à juste titre ■ que la substitution fidéicommissaire instituée par testament du 27 mai 1993 violerait la réserve légale de leur grand-mère, dès lors que, comme exposé à raison par le TAPI, cette dernière n'a pas intenté une action en réduction dans le délai d'une année à compter de l'ouverture de la succession de son défunt époux pour obtenir la reconstitution de sa réserve et qu'ils ne peuvent pas eux-mêmes se prévaloir de l'exception de réduction, dès lors qu'ils ne sont pas les héritiers réservataires de feu M. C_____.

À toutes fins utiles, il sera encore relevé que la convention du 29 mai 2017 conclue entre les recourants et les trois institutions caritatives instituées héritières par leur grand-mère est sans incidence sur le présent litige, ce que les recourants ont d'ailleurs eux-mêmes relevé dans leur réplique devant le TAPI du 4 août 2017 .

Au vu de ce qui précède, les droits de succession relatifs à la substitution fidéicommissaire ■ fixés selon les tarifs de la 5ème catégorie selon les art. 21 et 28 LDS ■ ont été calculés de manière conforme au droit et le jugement du TAPI, tout comme le bordereau de l'AFC-GE du 19 janvier 2017, doivent être confirmés.

Le recours sera donc rejeté. 11) Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.