

## **GE\_GERICHTE ATA/402/2015 vom 28. April 2015**

GE Cour de justice, 2015-04-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_402\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_402_2015)

FR: GE\_GERICHTE ATA/402/2015 du 28 avril 2015

IT: GE\_GERICHTE ATA/402/2015 del 28 aprile 2015

### **Regeste**

Résumé: Rappel du principe de l'imposition au titre de la fortune de la part d'une succession non partagée dévolue à un héritier. Le fait que cette part de succession ne soit pas disponible, ni définitivement fixée ne modifie pas le fait que, d'un point de vue juridique, l'héritier en acquière la propriété à compter de l'ouverture de la succession et qu'il doit, dès cet instant, l'ajouter à ses propres éléments imposables. En l'espèce, le contribuable a manqué à son obligation de collaborer, en ne fournissant pas les justificatifs et pièces bancaires qui auraient permis d'établir avec précision la valeur de sa part successorale au 31 décembre de l'année fiscale litigieuse. Dans ces circonstances, l'administration pouvait retenir la valeur de cette part qui figurait dans un projet de convention de partage successoral établi postérieurement à la période fiscale en cause et n'a, ce faisant, pas procédé à une estimation arbitraire de la fortune du contribuable. Rejet du recours et condamnation à une amende pour emploi abusif des procédures.

### **Erwägungen**

#### **E. 26**

septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) a. Selon l'art. 560 CC, les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte, soit à compter du décès (art. 537 al. 1 CC). Ils sont saisis des créances et actions, des droits de propriété et autres droits réels, ainsi que des biens qui se trouvaient en la possession du défunt et sont personnellement tenus de ses dettes, sous réserve des exceptions prévues par la loi (art. 560 al. 2 CC).

b. La doctrine précise que l'acquisition des droits de propriété ou de créance au sens de l'art. 560 al. 2 CC se produit sans que ne soient observées les formalités de l'acquisition entre vifs (Jean GUINAND/Martin STETTLER/Audrey LEUBA, Droit des successions, 6ème éd., 2005, p. 219, n. 449).

c. Dans le canton de Genève, les personnes physiques sont imposées chaque année sur le revenu, ainsi que sur la fortune (art. 1 let. a de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05).

- 11/17 - A/2946/2013

d. Conformément à l'art. 9 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), les hoiries ne sont pas imposées comme telles, au motif qu'elles ne disposent pas de la personnalité juridique ; chacun des hoirs paie les impôts sur la part de capital et de revenu à laquelle il a droit.

e. À compter de l'ouverture d'une succession et jusqu'à son partage, chacun des héritiers doit ainsi ajouter à ses propres éléments imposables la part de succession qui lui revient (Xavier OBSERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 89, n. 52 ; Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4ème éd., 2002, p. 47, n. 24).

f. Si les dévolutions de fortune ensuite d'une succession sont, dans un premier temps, exonérées de l'ICC sur le revenu (art. 27 let. d LIPP ; art. 7 al. 4 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14), elles n'en demeurent pas moins soumises à l'impôt sur la fortune (art. 47 LIPP).

g. La fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 64 al. 1 LIPP). Celle dévolue par succession à un contribuable au cours de la période fiscale n'est imposable qu'à partir de la date de la dévolution (art. 64 al. 4 LIPP).

En l'espèce, le litige concerne l'ICC sur la fortune dû par le contribuable pour la période fiscale de 2010. Au moment déterminant, soit au 31 décembre 2010, le contribuable avait déjà acquis la propriété d'une part de la succession du de cujus. La part d'actifs nets de la succession, à laquelle il avait droit en sa qualité d'héritier du de cujus, faisait en effet partie intégrante de sa fortune depuis le 13 juillet 2008, date du décès de son père. Sur le principe, l'AFC-GE était ainsi parfaitement fondée à imposer cette part de succession au titre de la fortune, en estimant sa valeur vénale au 31 décembre 2010 (art. 49 LIPP). 3)

La recourante reproche à l'AFC-GE, comme au TAPI de n'avoir pas tenu compte du fait qu'en 2010, tant le partage que la quotité de la succession du de cujus étaient contestés par l'un des cohéritiers du contribuable. Ce faisant, lesdites autorités auraient commis un déni de justice formel.

Selon la doctrine, l'autorité qui refuse expressément de statuer, alors qu'elle en a l'obligation, commet un déni de justice formel (ATF 135 I 6 consid. 2.1), qui constitue une violation de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Il en est de même de l'autorité qui ne statue que partiellement (arrêts du Tribunal fédéral 5A\_578/2010 du 19 novembre 2010 ; 5A\_279/2010 du 24 juin 2010 consid. 3.3 et les arrêts cités ; 2C\_601/2010 du 21 décembre 2010 publié in RDAF 2011 II 163 ss), notamment si elle ne traite pas d'un grief relevant de sa compétence, motivé de - 12/17 - A/2946/2013 façon suffisante et pertinent pour l'issue du litige (SJ 2007 I 472 p. 473-474 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 1499).

En l'espèce, il n'a échappé ni à l'AFC-GE, ni au TAPI qu'en 2010, la succession du de cujus n'était pas encore partagée, respectivement faisait l'objet d'un litige pendant devant les autorités judiciaires bernoises compétentes. Par courrier du 28 septembre 2011, la première a en effet expressément signalé au contribuable que ces circonstances ne faisaient pas obstacle à l'imposition, au titre de la fortune, de la part successorale qu'il avait héritée au lendemain du décès de son père. Le jugement du TAPI mentionne également les circonstances dont la recourante fait grand cas.

Ces deux autorités n'ont donc commis aucun déni de justice formel. Elles n'ont pas omis de traiter un grief soulevé par le contribuable, mais ont uniquement considéré que les faits dont ce dernier se prévalait n'étaient pas pertinents pour l'issue du litige. C'est cette appréciation juridique que la recourante conteste et qu'il reste à examiner. 4)

Selon la recourante, la part successorale dévolue au contribuable ne pouvait pas être imposée au titre de la fortune en 2010, au motif qu'à cette époque, le partage de la succession faisait l'objet d'un litige et que le montant de cette part n'était pas encore connu. À son sens, l'AFC-GE ne pouvait pas déterminer la valeur de ladite part sur la base du projet de convention de partage successoral du 4 juillet 2011, aux motifs que ce document n'avait pas recueilli l'aval de tous les héritiers et qu'il a été établi postérieurement à la période fiscale en cause.

a. Selon l'art. 26 al. 2 LPFisc, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète en indiquant notamment tous les éléments du revenu, du bénéfice, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposables ou non (let. a). Il doit signer personnellement la déclaration et la remettre au département, avec les annexes prescrites, dans le délai qui lui a été imparti. Parmi ces annexes, figure celle relative aux successions non partagées dans laquelle les valeurs mobilières concernées doivent être chiffrées.

b. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 31 al. 1 LPFisc). Sur demande du département, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 31 al. 2 LPFisc).

c. Le département procède à la taxation des impôts sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 LPFisc).

- 13/17 - A/2946/2013

d. En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Il incombe en particulier à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 7b ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011). Les règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2A.105/2007 du 3 septembre 2007).

e. Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 138 I 49 consid. 7.1 p. 51 et les arrêts cités). A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que lorsque celle-ci est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, si elle a été adoptée sans motif objectif ou en violation d'un droit certain (ATF 136 III 552 consid. 4.2 p. 560 ; 132 III 209 consid. 2.1 p. 211 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_227/2012 du 11 avril 2012). L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait

préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que la motivation formulée soit insoutenable, il faut encore que la décision apparaisse arbitraire dans son résultat (ATF 138 III 378 consid. 6.1 p. 380 ; 138 I 49 consid. 7.1 p. 51 ; 137 I 1 consid. 2.4 p. 5 ; 136 I 316 consid. 2.2.2 p. 318 ; 134 II 124 consid. 4.1 p. 133 et les arrêts cités). Appelé à examiner le caractère arbitraire d'une décision, la chambre de céans suit le raisonnement du Tribunal fédéral en la matière (ATA/661/2012 du 25 septembre 2012 consid. 5 et les arrêts cités).

En tant qu'il conteste le principe même de l'imposition au titre de la fortune de la part de succession non partagée dévolue au contribuable, le recours est infondé pour les motifs d'ores et déjà exposés ci-dessus. Le fait que la part de fortune héritée par le contribuable n'était pas disponible, ni définitivement fixée en 2010, ne modifie pas le fait que, d'un point de vue juridique, le contribuable avait déjà acquis la propriété de cette part dès 2008 et devait, partant, l'ajouter à ses propres éléments imposables pour l'année fiscale en cause. La jurisprudence l'a confirmé à plusieurs reprises (ATA/157/2002 du 26 mars 2002 ; ATA/237/2011 du 12 avril 2011), tandis que sur recours interjeté contre le second

- 14/17 - A/2946/2013 arrêt cité, le Tribunal fédéral a précisé qu'il importait peu que la valeur exacte d'une succession ne puisse être établie que postérieurement à la période fiscale litigieuse (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 6.2). Une autre conclusion reviendrait à faire fi du principe contenu à l'art. 560 al. 1 CC selon lequel l'acquisition de la succession par les héritiers découle directement et de plein droit du décès du de cujus.

Ainsi, le fait que l'AFC-GE se soit basée sur un projet de convention de partage successoral établi le 4 juillet 2011 pour estimer la valeur de la part successorale du contribuable en 2010 n'est pas critiquable en soi. Il a au demeurant débouché sur une décision de taxation parfaitement mesurée.

Bien que l'autorité intimée en ait fait la demande à plusieurs reprises, respectivement ait accordé de longs délais au contribuable pour satisfaire à son obligation de collaboration, ce dernier n'a en effet jamais fourni les justificatifs et pièces probantes qui auraient permis d'établir avec plus de précision la valeur de sa part successorale au 31 décembre 2010. Les seuls relevés bancaires que l'intéressé a remis à l'AFC-GE l'ont été ultérieurement, soit durant la procédure de réclamation, et ne donnaient des indications que sur la valeur de la succession au jour du décès du de cujus. Or, il appartenait au contribuable de fournir les justificatifs requis, dont l'absence lui est opposable en vertu des règles relatives au fardeau de la preuve et ce, quelques soient les difficultés qu'il aurait rencontrées à les obtenir auprès de l'exécuteur testamentaire bernois.

L'on ne peut ainsi pas reprocher à l'AFC-GE d'avoir, dans sa décision de taxation du 9 août 2011, estimé la part successorale revenant au contribuable à CHF 1'561'559.-, dans la mesure où ce montant ressortait du seul document remis par l'intéressé et qui donnait une indication chiffrée de la valeur de sa part pour la période fiscale en cause.

La décision de taxation du 9 août 2011 apparaît d'autant moins choquante qu'elle a été maintenue sur réclamation, soit à un moment où les dernières informations fournies par le contribuable permettaient de conclure à une part d'héritage plus conséquente encore. La chronologie des faits montre en effet que l'AFC-GE a été particulièrement clémente à l'égard de l'intéressé : en exécution de la convention de partage conclue par les héritiers le 13 septembre 2011, soit un mois à peine après que la décision querellée ait été rendue, c'est

la somme de CHF 1'613'761.95 qui, le 31 octobre 2011, a été versée sur le compte bancaire du contribuable à titre de part successorale. Entre le projet du 4 juillet 2011 et l'accord définitif du 13 septembre 2011, cette dernière a donc augmenté d'environ CHF 13'000.- sur le seul montant dû en capital, ce qui aurait permis à l'AFC-GE de procéder à une reformatio in pejus dans sa décision sur réclamation. Comme l'a pertinemment relevé le TAPI, l'autorité intimée a, au surplus, renoncé à taxer les importants revenus que les avoirs dépendant de la succession du de cujus ont

- 15/17 - A/2946/2013 vraisemblablement produits en 2010, faute pour le contribuable d'avoir produit les relevés bancaires qui auraient permis d'en déterminer le montant exact.

Le grief de violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire soulevé par la recourante doit être d'autant plus rejeté que le contribuable ne se trouvait pas dans la situation qu'elle présente comme insoutenable et qui consisterait à imposer une personne insolvable sur un héritage dont elle ne pourrait pas disposer avant plusieurs années. Cette hypothèse n'était aucunement réalisée en l'espèce, puisque le contribuable a perçu sa part successorale en cours de procédure de réclamation, dans les trois mois suivant la décision de taxation querellée. 5)

Selon l'art. 88 al. 1 LPA, la juridiction administrative peut prononcer une amende à l'égard de celui dont le recours, l'action, la demande en interprétation ou en révision est jugée téméraire ou constitutive d'un emploi abusif des procédures prévues par la loi. La recourante a été invitée expressément à se déterminer sur cette question.

Comme l'ont fait l'autorité intimée et le TAPI avant elle, la chambre de céans renoncera à ordonner la reformatio in pejus de la décision sur réclamation querellée. Elle considère néanmoins que la témérité du recours formé devant elle doit être sanctionnée et ce, pour plusieurs motifs : d'abord, parce que la recourante s'est contentée de reprendre ses griefs de première instance, alors que le TAPI les avait clairement écartés, non sans avoir mis en exergue le risque de reformatio in pejus encouru, respectivement les fondements légaux à l'origine de l'imposition querellée. Ignorant purement et simplement ce jugement, elle n'a pas tenté de contester l'appréciation juridique du premier juge, ni formulé de critiques à l'encontre des réponses pertinentes qui lui avaient été opposées. La recourante n'a ensuite pas profité de la présente procédure pour produire les justificatifs qu'on lui réclamait depuis le 17 juin 2011, afin que la valeur de la part successorale puisse être précisément établie pour la période fiscale litigieuse, préférant soutenir qu'elle avait parfaitement assumé son obligation de collaboration en produisant des justificatifs remontant à 2008. Enfin, appelée à se déterminer sur l'application de l'art. 88 LPA, la recourante a cru bon contester le principe de l'imposition, au titre de la fortune, de la part d'un héritier dans une succession non partagée, en parfaite contradiction avec les dispositions légales applicables que son avocat, également du tuteur du contribuable, ne pouvait ignorer.

Il ressort de ces circonstances que le but réellement poursuivi par la recourante n'était pas de contester une taxation considérée comme illégitime, mais uniquement d'en retarder les effets. Un tel comportement doit être sanctionné par le prononcé d'une amende pour emploi abusif des procédures d'un montant de CHF 1'000.- (ATA/18/2005 du 18 janvier 2005). 6)

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

- 16/17 - A/2946/2013

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

Une amende de CHF 1'000.- sera mise à la charge de la recourante pour emploi abusif des procédures (art. 88 LPA).

\* \* \* \* \*

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