

GE_GERICHTE A/3735/2014 vom 14. September 2015

GE Cour de justice, 2015-09-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3735_2014

FR: GE_GERICHTE A/3735/2014 du 14 septembre 2015

IT: GE_GERICHTE A/3735/2014 del 14 settembre 2015

Regeste

IMPÔT SUR LES SUCCESSIONS ET LES DONATIONS | Les descendants des beaux-enfants du défunt ne sauraient être imposés sur le montant reçu au titre de succession comme des héritiers de première catégorie au sens de l'art. 17 al. 6 LDS, dès lors qu'ils ne sont pas mentionnés dans cette disposition légale. Ils doivent être imposés en cinquième catégorie au sens de l'art. 21 LDS. | LDS.17.al6; LDS.21

Volltext

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 14.09.2015
A/3735/2014 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale
14.09.2015 A/3735/2014 Ginevra Tribunal administratif de première instance en matière
fiscale 14.09.2015 A/3735/2014

IMPÔT SUR LES SUCCESSIONS ET LES DONATIONS | Les descendants des beaux-enfants du défunt ne sauraient être imposés sur le montant reçu au titre de succession comme des héritiers de première catégorie au sens de l'art. 17 al. 6 LDS, dès lors qu'ils ne sont pas mentionnés dans cette disposition légale. Ils doivent être imposés en cinquième catégorie au sens de l'art. 21 LDS. | LDS.17.al6; LDS.21

A/3735/2014 JTAPI/1079/2015 du 14.09.2015 (ICC), REJETE Descripteurs : IMPÔT SUR LES SUCCESSIONS ET LES DONATIONS Normes : LDS.17.al6; LDS.21 Résumé : Les descendants des beaux-enfants du défunt ne sauraient être imposés sur le montant reçu au titre de succession comme des héritiers de première catégorie au sens de l'art. 17 al. 6 LDS, dès lors qu'ils ne sont pas mentionnés dans cette disposition légale. Ils doivent être imposés en cinquième catégorie au sens de l'art. 21 LDS. En fait En droit Par ces motifs république et canton de Genève POUVOIR JUDICIAIRE A/3735/2014 ICC JTAPI/1079/2015 JUGEMENT DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE du 14 septembre 2015 dans la cause Hoirie de feu Madame E____ S____, soit pour elle Monsieur T____ S____, Madame L____ X____, Monsieur V____ X____ et Madame C____ Y____, représentés par Laurent BRECHBÜHL, avocat, avec élection de domicile contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE (Impôt sur les successions) EN FAIT 1. E____ S____ (ci-après: la défunte), domiciliée à Genève, est décédée à G____ le 3 février 2013.![endif]>![if> 2. Veuve de B____ S____, elle n'a eu aucun descendant.![endif]>![if> 3. La défunte a institué comme héritiers par testament public du 31 octobre 2011:![endif]>![if> - son beau-fils, qui est le fils de feu son époux, soit T____ S____, pour des droits à raison de 1/2 en pleine propriété;![endif]>![if> - les deux enfants de sa belle-fille prédécédée, qui est la fille de feu son époux, soit L____ X____ et V____ X____, pour des droits à raison de 1/6 chacun en pleine propriété;![endif]>![if> - la petite-fille de sa belle-fille prédécédée, soit C____ Y____, fille de V____ X____, pour des droits à raison de 1/6 en pleine propriété.![endif]>![if>

4. Le 8 novembre 2013, Me Laurent BRECHBUHL, notaire en charge de la succession, a remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) la déclaration de succession de la défunte. ^{5.} A teneur du bordereau de droits de succession émis par l'AFC le 6 mai 2014, L____ X____, V____ X____ et C____ Y____, au bénéfice respectivement d'un avoir de CHF 78'168,15, devaient chacun s'acquitter d'un montant de CHF 38'956,40 au titre des droits de succession. ^{6.} Selon la feuille de taxation jointe audit bordereau, les précités avaient été imposés d'après le taux applicable à la cinquième catégorie, prévue à l'art. 21 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25). ^{7.} Par réclamation du 20 mai 2014, l'hoirie, sous la plume du notaire, a contesté ce bordereau. ^{8.} En substance, l'absence de référence aux descendants des beaux-fils et belles-filles du défunt à l'art. 17 al. 5 [recte : al. 6] LDS était due à une lacune involontaire du législateur. Par interprétation, L____ X____, V____ X____ et C____ Y____ devaient être classés en première et non en cinquième catégorie. ^{9.} Par décision sur réclamation du 10 novembre 2014, l'AFC a maintenu sa taxation du 6 mai 2014. ^{10.} Le cas des descendants des beaux-fils et belles-filles du défunt n'était pas prévu aux art. 17 à 20 LDS et, liée par ces dispositions légales, elle ne pouvait s'écarter du texte clair de la loi. ^{11.} Par acte du 3 décembre 2014, l'hoirie de la défunte, soit pour elle T____ S____, L____ X____, V____ X____ et C____ Y____ (ci-après: les recourants) ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) à l'encontre de cette décision, pour les mêmes motifs que ceux invoqués dans leur réclamation. ^{12.} Ils ont conclu à ce que l'AFC soit enjointe de modifier le bordereau des droits de succession afin que L____ X____, V____ X____ et C____ Y____ soient taxés selon les taux applicables à la première catégorie d'héritiers, sur la base de l'art. 17 al. 5 [recte : al. 6] LDS. Ainsi, les droits de succession dus par les précités devaient être recalculés pour ascender à respectivement CHF 5'272.-. En substance, il ressortait des interprétations contra legem et téléologique de l'art. 17 al. 5 [recte : al. 6] LDS que l'absence de mention des descendants des beaux-enfants était due à une omission et que le législateur avait l'intention d'étendre à ceux-ci le bénéfice des avantages fiscaux prévus par cette disposition légale. Il était illogique que des droits de succession réduits n'aient pas été prévus pour ceux-ci alors qu'en bénéficiaient des parents par alliance à un degré relativement lointain. Le fait que, lors de l'adoption des prescriptions de la loi sur les droits d'enregistrement [recte : la loi sur les droits de succession], les familles recomposées étaient plus rares qu'actuellement pouvait expliquer que le législateur "ait porté moins d'attention à la rédaction de ces dispositions et pu "oublier" dans la liste des bénéficiaires de l'art. 17 al. 5 les "descendants" des beaux-fils et belles-filles". L'ajout de l'art. 17 al. 5 [recte : al. 6] LDS démontrait que le législateur avait voulu accorder aux alliés des avantages en matière de droits de succession. ^{13.} Dans sa réponse du 9 avril 2015, l'AFC a conclu au rejet du recours. ^{14.} Une interprétation téléologique de l'art. 17 al. 6 LDS permettait de retenir que le but de la refonte du droit des successions, qui avait abouti à la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960, était d'"élargir les exonérations de base en faveur des successions dévolues au conjoint, aux enfants et tout spécialement aux enfants mineurs". La finalité était donc de favoriser les liens du sang, les alliances n'étant considérées que dans certaines situations particulières. La même conclusion s'imposait par le biais d'une interprétation historique. Alors qu'en 1954, la LDS assimilait les alliés des ascendants, des descendants et des frères et sœurs du défunt aux parents du sang en établissant des rubriques en des termes généraux, en 1959, le législateur avait précisé quelles étaient les personnes visées par le terme "alliés".

Par conséquent, les enfants des beaux-fils et belles-filles du défunt avaient été écartés de manière volontaire de l'art. 17 al. 6 LDS. Cette lacune devait être considérée comme un silence qualifié. 10. Par réplique du 4 mai 2015, les recourants ont précisé que si la modification de la LDS avait pour but de toucher en particulier les personnes mineures, ces personnes ne pouvaient être que des descendants des beaux-fils et des belles-filles, dès lors que les autres individus mentionnés à l'art. 17 al. 5 [recte : al. 6] LDS étaient forcément majeurs, puisque mariés ou parent d'une personne mariée. 11. Par duplique du 19 mai 2015, l'AFC a persisté dans ses conclusions et a confirmé que le but de la refonte de la LDS était de favoriser les liens du sang. EN DROIT 1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'administration fiscale cantonale (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 et 62 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA-GE - E 5 10). 3. Pour le calcul des droits de succession, le taux d'impôt varie notamment suivant le lien de parenté entre le défunt et les bénéficiaires des libéralités. La LDS, à ses art. 17 à 21, range ceux-ci dans quatre catégories. La première comprend les parents en ligne directe, le conjoint survivant et alliés, en réservant le cas des personnes bénéficiant de l'exemption des droits prévue à l'art. 6A al. 1 LDS (art. 17 LDS). La troisième comprend les frères et sœurs (art. 19 LDS). La quatrième catégorie inclut les oncles, tantes, grands-oncles, grand-tantes, neveux, nièces, petits-neveux, petites-nièces (art. 20 LDS). La cinquième catégorie vise tous les cas non prévus aux art. 17 à 20 LDS (art. 21 LDS). 4. Selon la jurisprudence, les parents par alliance sont taxés en cinquième catégorie (JTAPI/412/2013 du 8 avril 2013 consid. 4 et les références citées). 5. A teneur de l'art. 20 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC – RS 210), les parents en ligne directe sont ceux qui descendent l'un de l'autre, les parents en ligne collatérale ceux qui, sans descendre l'un de l'autre, descendent d'un auteur commun. Depuis la révision du CC du 30 juin 1972, entrée en vigueur le 1^{er} avril 1973, la notion de parenté ne se limite plus à celle de parenté naturelle. Elle s'étend également à la parenté adoptive. Les alliés n'y sont pas inclus (Antoine EIGENMANN, in Pascal PICHONNAZ/Bénédict FOËX [éd.], Commentaire romand, Code civil I, 2010, n. 2. ad art. 20 CC). Selon l'art. 21 al. 1 CC, les parents d'une personne sont dans la même ligne et au même degré les alliés de son conjoint ou de son partenaire enregistré. La dissolution du mariage ou du partenariat enregistré ne fait pas cesser l'alliance (art. 21 al. 2 CC). Les parâtres et marâtres ne sont pas apparentés aux enfants du conjoint, mais leur sont alliés (A. BRACONI/B. CARRON, CC & CO annotés, 2013, p. 31 ad art. 20 et 21). 6. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1 p. 204 ; 138 III 166 consid. 3.2 p. 168 ; 136 III

283 consid. 2.3.1 p. 284 ; 135 III 640 consid. 2.3.1 p. 644 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_68/2014 du 16 juin 2014 consid. 5.2.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2 p. 273 ; 137 III 344 consid. 5.1 p. 348 ; 133 III 257 consid. 2.4 p. 265 ; 131 III 623 consid. 2.4.4 p. 630 ; ATA/765/2014 du 30 septembre 2014 consid. 3a ; ATA/754/2015 du 28 juillet 2015 consid. 2a). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le juge est, en principe, lié par un texte légal clair et sans équivoque. Ce principe n'est cependant pas absolu. En effet, il est possible que la lettre d'une norme ne corresponde pas à son sens véritable. Ainsi, l'autorité qui applique le droit ne peut s'écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que le texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1 p. 565 s. ; 138 V 445 consid. 5.1 p. 451 ; 131 I 394 consid. 3.2 p. 396 ; 131 II 13 consid. 7.1 p. 31 ; 130 V 479 consid. 5.2 p. 484 ; 130 V 472 consid. 6.5.1 p. 475). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e p. 342 ; 117 II 523 consid. 1c p. 525 ; ATA/302/2014 du 29 avril 2014 consid. 3 ; ATA/754/2015 du 28 juillet 2015 consid. 2b). Les travaux préparatoires, bien qu'ils ne soient pas directement déterminants pour l'interprétation et ne lient pas le juge, ne sont pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme (ATF 119 II 183 consid. 4b p. 186 ; 117 II 494 consid. 6a p. 499 ; ATA/537/2008 du 28 octobre 2008 consid. 12). Ils ne seront toutefois pris en considération que s'ils donnent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils aient trouvé expression dans le texte de la loi (ATF 124 III 126 consid. 1b p. 129 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 4 ; ATA/581/2014 du 29 juillet 2014 consid. 4b ; ATA/202/2013 du 27 mars 2013 consid. 7 ; ATA/754/2015 du 28 juillet 2015 consid. 2c). Les normes fiscales sont soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif. Le juge doit toutefois faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'il procède à leur interprétation, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine (ATF 131 II 562 consid. 3.4 p. 567 ; ATA/219/2011 du 5 avril 2011 consid. 6b). Il s'agit, en particulier, d'éviter que soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition (ATF 131 II 562 consid. 3.4 p. 567 ; ATA/765/2014 du 30 septembre 2014 consid. 3c ; ATA/754/2015 du 28 juillet 2015 consid. 2d). 7. Dans l'hypothèse où l'interprétation de la disposition légale topique permet de constater l'existence d'une lacune, il convient de qualifier celle-ci. Une lacune proprement dite implique que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié (ATF 125 III 425 consid. 3a). Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne soit constitutif d'un abus de droit ou d'une violation de la Constitution (ATF 125

III 425 consid. 3a; ATF 124 V 271 consid. 2a; ATF 122 I 253 consid. 6a et les arrêts cités). Le même principe est valable en matière de droit fiscal, où seules les lacunes proprement dites peuvent être comblées, sous réserve d'abus de droit, notamment dans les situations d'évasion fiscale (ATF 131 II 568 consid. 3.5 et les références citées). Le comblement d'une lacune proprement dite, exceptionnel, concerne le cas de réglementations contradictoires ou d'erreurs du législateur (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} édition, Bâle 2012, p. 62, § 10). 8. En l'espèce, il est admis par les parties que l'art. 17 al. 6 LDS, qui énumère les personnes appartenant à la première catégorie, ne mentionne pas les descendants des beaux-fils et des belles-filles du défunt, les recourants considérant qu'il s'agit d'une omission. 9. Le législateur a prévu, à l'art. 17 LDS, une première catégorie de personnes pour le calcul des droits de succession, qui porte le titre de "ligne directe, conjoint survivant et alliés". Cette disposition légale mentionne à son al. 6 les conjoints des descendants du défunt jusqu'aux petits-enfants inclus, les conjoints de ses ascendants jusqu'aux grands-parents inclus, les beaux-fils et belles-filles du défunt et le père et la mère du conjoint du défunt. Ainsi, le législateur a explicitement fait le choix d'inclure dans la première catégorie les conjoints des descendants et des ascendants du défunt, lesquels descendants et ascendants sont liés au de cujus par le sang, et non par alliance. Les beaux-fils et belles-filles du défunt et les père et mère du conjoint du défunt, qui n'ont pas de lien de sang avec celui-ci, sont également mentionnés. Pour ces personnes, le législateur n'a cependant pas prévu d'extension de droits à leurs descendants ou ascendants, lesquels n'auraient, par la force des choses, pas de lien de sang non plus avec le défunt. A la lecture de l'art. 17 al. 6 LDS, deux catégories distinctes d'individus peuvent être identifiées, soit les conjoints de personnes ayant des liens de sang avec le défunt et les personnes n'ayant que des liens d'alliance avec celui-ci, pour lesquels aucune mention des descendants ou ascendants n'est faite. Le fait que l'al. 6 de l'art. 17 LDS mentionne clairement le conjoint des descendants et ascendants du défunt mais ne prévoit cette possibilité ni pour le cas des beaux-fils et belles-filles du défunt ni pour les père et mère de son conjoint démontre que le législateur a agi en connaissance de cause et qu'il ne peut s'agir d'un oubli. S'il l'a prévu dans certaines hypothèses, il aurait également pu le prévoir dans d'autres. L'absence de mention des descendants des beaux-fils et belles-filles à l'art. 17 al. 6 LDS, tout comme l'absence de mention des descendants et ascendants des père et mère du conjoint n'a toutefois pas pour conséquence que leur situation resterait non réglée par la loi, dès lors que l'art. 21 LDS leur sera applicable. Par conséquent, le tribunal considère que le législateur a volontairement renoncé à mentionner à l'art. 17 al. 6 LDS les descendants des beaux-fils et belles-filles du défunt, comme il n'a d'ailleurs pas mentionné spécifiquement d'autres personnes, telles que par exemple les descendants des petits-neveux et petites-nièces, en quatrième catégorie. Il s'agit donc d'un silence qualifié, ne requérant pas l'intervention du juge. Enfin, l'effectivité des relations entretenues avec le défunt est pour le surplus sans incidence sur le classement dans les catégories prévues par la loi. Peu importe également que les familles recomposées aient été moins nombreuses lorsque cette disposition légale est entrée en vigueur, dès lors que, comme l'admettent les recourants, les familles recomposées existaient déjà à ce moment et étaient donc connues du législateur. 9. Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que l'AFC a considéré que L____ X____, V____ X____ et C____ Y____ appartenaient à la cinquième catégorie de droits de succession prévue par l'art. 21 LDS. 10. La décision querellée sera confirmée et le recours rejeté. 10. 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), les

recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émoulement s'élevant à CHF 500.-; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.![endif]>![if> PAR CES MOTIFS LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE 1. déclare recevable le recours interjeté le 3 décembre 2014 par l'hoirie de feu Madame E____ S____, soit pour elle T____ S____, E____ X____, V____ X____ et C____ Y____, contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 10 novembre 2014;![endif]>![if> 2. le rejette;![endif]>![if> 3. met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émoulement de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais;![endif]>![if> 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 (18 rue du Mont-Blanc, 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;![endif]>![if> 5. communique le présent jugement à :![endif]>![if> a. T____ S____;![endif]>![if> b. E____ X____;![endif]>![if> c. V____ X____;![endif]>![if> d. C____ Y____;![endif]>![if> e. ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE.![endif]>![if> Siégeant: Marielle TONOSSI, présidente, Nicole FRAGNIÈRE MEYER et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs. Au nom du Tribunal : La présidente Marielle TONOSSI Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties. Genève, le La greffière

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