

GE_GERICHTE A/495/1999 vom 7. März 2000

GE Cour de justice, 2000-03-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_495_1999

FR: GE_GERICHTE A/495/1999 du 7 mars 2000

IT: GE_GERICHTE A/495/1999 del 7 marzo 2000

Regeste

IMPOT; SUCCESSION; PRESCRIPTION; PEREMPTION; TAXE D'INSCRIPTION AU REGISTRE; LACUNE(LEGISLATION); FIN | Le délai de péremption du droit de taxer (en droit des successions) n'est pas de 10 ans comme l'AFC le soutient. Délai non fixé en l'espèce, le TA constatant uniquement que le droit de taxer est manifestement périmé. | LDS.73; LDS.73 al.1 litt.a; LDS.29

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

a. Les droits de succession sont un impôt frappant toute transmission de biens résultant d'un décès (art. 1 al. 1 et 2 let. a LDS). La déclaration de succession est l'énonciation des biens délaissés par le défunt (art. 29 al. 1 LDS). Les pièces justificatives de l'actif et du passif de la succession peuvent être exigées par le directeur de l'administration de l'enregistrement et du timbre (art. 30 al. 1 LDS). Si ces pièces ne sont pas fournies dans les délais impartis, le directeur peut taxer la succession d'après les indications et renseignements dont il dispose (art. 30 al. 2 LDS). Le délai pour la remise de la déclaration de succession est de trois mois, à compter du décès, pour les successions ouvertes à Genève; ce délai peut être exceptionnellement prolongé (art. 32 al. 1 et 4 LDS). b. L'article 73 alinéa 1 LDS fixe différents délais de péremption (et non pas malgré sa lettre, de prescription; voir à ce sujet Revue fiscale 1989, p. 90), concernant "les droits de l'Etat résultant de l'assujettissement aux droits de succession", tandis que l'alinéa 2 prévoit un délai de prescription concernant les droits de succession, intérêts, amendes, frais, débours et émoluments. Bien que la distinction ne soit pas clairement énoncée, les délais de l'article 73 alinéa 1 LDS s'appliquent au droit de l'Etat de taxer les successions, alors que celui de l'alinéa 2 entraîne la prescription de la créance de l'Etat (Mémorial des séances du Grand Conseil 1965, p. 927). c. En l'espèce, les parties s'entendent sur cette distinction. En revanche, elles divergent entre elles et avec la commission de recours sur la disposition applicable pour fixer le délai de prescription du droit de taxer une succession, lorsque celle-ci a fait l'objet d'une déclaration au sens de l'article 29 alinéa 1 LDS mais qu'une partie des actifs qui la composent a été annoncée pour une valeur indéterminée.

E. 3

a. L'article 73 alinéa 1 lettre a LDS concerne le cas dans lequel un bordereau a déjà été notifié, mais doit être corrigé en vue d'une perception supérieure, suite à "une estimation

erronée d'un élément de la succession, d'une erreur de calcul ou de taxation ou de fausse indication sur les qualités et degrés de parentés des ayants droit". L'article 73 alinéa 1 lettre b LDS, sur les reprises d'exploitations immobilières, ne correspond manifestement pas au contexte litigieux. L'article 73 alinéa 1 lettre c LDS concerne les cas d'omission ou de fausse déclaration de biens, dans l'hypothèse d'une déclaration de succession déjà remise à l'administration. L'article 73 alinéa 1 lettre d LDS, au contraire, concerne le cas des successions non déclarées. b. Il découle de la simple lecture de la loi que celle-ci reste muette sur une situation telle qu'en la présente affaire. De façon plus générale, l'AFC considère que la LDS ne prévoit pas de limite temporelle au droit de taxer une succession déclarée.

E. 4

a. Selon le Tribunal fédéral, l'interprétation de la loi permet de révéler l'existence d'une lacune (ATF 117 II 494 consid. 6a p. 499). La jurisprudence fait une distinction entre lacunes proprement et improprement dites. Visant ce dernier cas, elle précise qu'une telle situation se présente lorsque la loi donne certes une réponse au problème qui se pose, mais d'une façon si insatisfaisante qu'il faut admettre la possibilité d'y remédier de lege ferenda (ATF 125 V 8 consid. 3, pp. 11 s. et réf. cit.). Le juge introduira alors une nouvelle règle en veillant à ce qu'elle ne "porte pas atteinte à la norme légale telle que l'interprétation en a dégagé l'objet et le sens, ni à d'autres principes fondamentaux" (P. MOOR, op. cit., p. 156), et en s'inspirant des dispositions régissant des situations analogues (ATF 125 III 154 consid. 3a, pp. 156 s). Il se dégage de ces considérations qu'il faut rechercher une solution avant tout au sein de la réglementation lacunaire, avant de faire application analogique d'autres normes. b. La LDS prévoit des délais pour taxer une seconde fois une succession lorsque la première taxation contient des erreurs ou lorsqu'elle se fondait sur une déclaration inexacte (art. 73 al. 1 let. a et c), de même que pour taxer une succession non déclarée (art. 73 al. 1 let. d), mais il convient d'admettre avec l'AFC qu'au-delà de la lacune relative au cas d'espèce, le législateur n'a pas fixé de limite au droit de taxer de façon générale une succession déclarée. Il l'aurait probablement fait en empruntant l'une des trois voies tracées par la LDS: en faisant courir le délai soit dès le jour du décès, soit dès le jour du dépôt de la déclaration, soit encore dès la première présentation à l'administration de l'enregistrement et du timbre d'un acte constatant le décès. c. Le législateur est parti de l'idée qu'une déclaration de succession serait généralement déposée dans le délai légal de trois mois dès le décès, voire de six mois pour les successions ouvertes hors du canton (art. 32 al. 1 LDS). C'est l'explication du court délai de deux ans et trois mois fixé par l'article 73 alinéa 1 lettre a LDS pour corriger un bordereau de taxation inexact. Lors de l'adoption de la LDS, en 1960, la pratique de l'administration fiscale en matière de droits de succession était établie depuis plus d'un siècle (Mémorial 1954, p. 1617). Il s'agissait de procéder à une refonte complète du système, visant à "perfectionner les moyens d'action de l'Etat en matière de procédure d'assujettissement, de taxation et de contrôle" (ibid., p. 1618). En adoptant l'article 73 alinéa 1 lettre a LDS (qui, dans sa teneur en 1960, fixait un délai de deux ans depuis le dépôt de la déclaration de succession), le législateur n'a pas jugé nécessaire de s'écarter de l'article 261 alinéa 1 LCP en vigueur jusqu'alors (et dont le texte figure toujours dans la loi actuelle, bien que désormais inapplicable en vertu de l'article 74 lettre a LDS). En 1983, le Conseil d'Etat a proposé au législateur de modifier l'article 73 alinéa 1 lettre a LDS, en portant le délai à deux ans et trois mois et en le faisant partir du jour du décès. Ce changement visait à éviter certains abus relatifs à la vente d'immeubles, lorsque, par exemple dans le cadre de successions complexes, le mandataire ou le contribuable obtenait un délai de plusieurs mois

ou années pour le dépôt de la déclaration. Il s'agissait en résumé de permettre de considérer comme une plus-value une vente d'immeuble intervenue ultérieurement à ce nouveau délai et pour une valeur supérieure à celle indiquée dans la déclaration de succession (Mémorial 1983, pp. 1367 s. et 4579 et ss). En réglant ce problème, le législateur a créé un paradoxe entre la réalité des déclarations tardives et la règle de l'article 73 alinéa 1 lettre a LDS, et a également laissé subsister la question du délai dont l'AFC dispose pour procéder à la première taxation. Ce dernier problème existait déjà avant cette révision; en revanche, l'ancienne teneur de la disposition concernée n'entraînait aucun paradoxe, puisque même des déclarations déposées avec des années de retard laissaient à l'AFC un délai d'action fixé d'après la date du dépôt de cette déclaration. d. La création d'une règle permettant de combler la lacune de la loi est dans ces conditions d'autant plus délicate qu'elle ne peut que s'inscrire dans un nouveau paradoxe: si le début du délai de péremption du droit de taxer est fixé au jour du décès, il est alors, à moins d'être plus long que celui fixé pour la correction de ladite taxation (ce qui est absurde), en totale contradiction avec la réalité selon laquelle les successions complexes sont déclarées plusieurs années après le décès. Si le début du délai est fixé au jour du dépôt de la déclaration, il est en contradiction avec l'article 73 alinéa 1 lettre a LDS. C'est cependant bien cette solution qu'il convient d'adopter, si l'on veut tenir compte de l'intérêt qu'a chaque partie au maintien de la pratique actuelle, consistant à octroyer des prolongations pour le dépôt de la déclaration. Le début du délai au jour du décès aurait pour inconvénient que plus le contribuable ou le mandataire prendrait du retard, plus l'AFC verrait se réduire le délai imparti pour taxer la succession, ce qui entraînerait de part et d'autre des réactions contraires à une saine administration des dossiers. e. S'agissant de la longueur du délai, la solution choisie par la commission de recours correspond à une durée instituée par la plupart des dispositions de prescription ou de péremption de la LCP (art. 340, 341, 342 et 368), ainsi que par l'article 73 alinéa 1 lettre d LDS. Cela ne signifie pas qu'un tel délai corresponde à ce que le législateur aurait réellement décidé pour régler la péremption du droit de taxer les successions. Ici encore, il convient d'observer que selon la première version de l'article 73 alinéa 1 lettre a LDS, l'AFC n'avait la faculté de corriger une première taxation que dans un délai de deux ans depuis le dépôt de la déclaration, ce qui implique logiquement que l'AFC était considérée avoir pu procéder à cette première taxation dans un délai inférieur. Ainsi, si l'on peut admettre un long laps de temps entre le décès et le dépôt de la déclaration, un délai de deux ans apparaît ensuite comme convenable. Lorsque même ce délai est susceptible d'être dépassé, il appartient cas échéant à l'AFC, notamment lorsque le contribuable n'a pas collaboré avec la diligence souhaitée (art. 30 al. 1 LDS), de taxer la succession sur la base des renseignements à disposition (art. 30 al. 2 LDS). Un délai plus long, soit par exemple de cinq ans, n'est retenu par la LDS que pour laisser à l'AFC le temps de s'apercevoir d'un défaut caché de la déclaration et de corriger une première taxation (art. 73 al. 1 let. c). S'agissant de celle-ci, un tel délai n'apparaît donc pas adéquat pour valoir en tant que règle. La règle doit en effet correspondre à la diligence que l'on est normalement en droit d'attendre de l'administration, compte tenu de situations normales et non de quelques cas exceptionnels. Il s'agit à ce sujet de retenir qu'à deux reprises, soit en 1960 et en 1983 le législateur a implicitement englobé le délai de taxation dans une durée de deux ans, puis deux ans et trois mois. f. Le délai de dix ans retenu par l'AFC, quand bien même il débute au jour du décès, entre complètement en contradiction avec le raisonnement à la base de l'article 73 alinéa 1 lettre a LDS dans son ancienne et son actuelle teneur. Indépendamment de cela, il est manifestement hors de proportion que, par exemple dans un cas où le dépôt de

la déclaration a lieu normalement dans le délai de trois mois après le décès, l'AFC dispose encore de plus de neuf ans pour notifier un bordereau. Force est de constater au demeurant que la longue pratique dont fait état l'AFC à ce sujet est restée fort peu documentée.

E. 5

Au vu du problème particulier posé en l'espèce, il convient de déterminer ce qu'est une "déclaration de succession" au sens des articles 29 et suivants LDS. a. Dès lors que l'AFC est soumise à un délai relativement bref à partir du dépôt de ce document, il faut que ce dernier lui permette d'entamer immédiatement le travail de contrôle qu'il implique. Une déclaration de succession ne peut en ce sens être considérée comme telle que lorsqu'elle satisfait aux exigences de l'article 29 alinéa 3 LDS, c'est à dire lorsqu'elle indique notamment le détail des biens (actif et passif) composant l'avoir du défunt (let. b), de telle sorte que les auteurs de la déclaration puissent également calculer l'actif net délaissé par le défunt (let. g). Si l'état de l'inventaire successoral ne permet pas d'exiger des héritiers ou ayants droit qu'ils soient en mesure de donner ces indications, on ne voit pas non plus comment l'AFC pourrait calculer le montant des droits successoraux. Tant que la situation reste telle, on ne peut admettre qu'une déclaration puisse être valablement déposée. Le dépôt n'a réellement lieu que lorsque les auteurs de la déclaration, dont c'est le devoir, l'ont complétée au sens de l'article 29 LDS. Une autre solution permettrait de déposer abusivement une déclaration incomplète et, dès ce moment, de bénéficier de l'écoulement du délai tout en paralysant ou en ralentissant le travail de l'AFC. b. En l'occurrence, la recourante a déposé le 4 avril 1991 une déclaration de succession concernant feu M. H.B. _____, dont une partie des actifs consistait en droits dans la succession de son père pour une valeur indéterminée. Le 4 août 1993, l'hoirie de feu M. C.B. _____ a déposé la déclaration de succession relative à ce dernier. La première des deux déclarations, remise le 4 avril 1991, ne satisfaisait pas aux conditions fixées par l'article 29 LDS. Le délai de péremption du droit de taxer ne pouvait donc commencer à courir dès ce moment. En revanche, il est possible de fixer le dies a quo de ce délai à la même date que celle du dépôt de la déclaration relative à feu M. C.B. _____. En effet, la recourante aurait pu déposer le même jour les deux déclarations, entièrement complétées, faisant alors valablement partir le délai du droit de taxer. Même en admettant que l'AFC ne pouvait taxer la succession de feu M. H.B. _____ avant celle de son père, le délai d'enquête qui s'est écoulé concernant ce dernier aurait permis à l'AFC de préparer la taxation du fils. Il résulte de ces considérations que même si l'on devait parler de mauvaise foi de la part de la recourante au moment du dépôt de la déclaration incomplète de feu M. H.B. _____, les conséquences négatives d'un tel comportement ne pouvaient pas s'étendre au-delà du 4 août 1993. La faible collaboration dont la succession de feu M. C.B. _____ a fait preuve dès cette date, ne permet pas non plus, sous l'angle de la mauvaise foi, d'admettre une prolongation du délai de taxation au-delà du moment où l'AFC a notifié le bordereau relatif au père. Par conséquent, force est de constater que le droit de l'Etat de taxer la succession de feu M. H.B. _____ était manifestement périmé le 25 août 1997.

E. 6

a. Le recours sera admis et la taxation litigieuse annulée. b. Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument. c. Une indemnité de CHF 2'000.- sera allouée à la recourante à charge de l'administration fiscale cantonale.

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