

GE_GERICHTE DCCR/705/2009 vom 6. Juli 2009

GE Cour de justice, 2009-07-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_DCCR_705_2009

FR: GE_GERICHTE DCCR/705/2009 du 6 juillet 2009

IT: GE_GERICHTE DCCR/705/2009 del 6 luglio 2009

Erwägungen

E. 1

La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1er 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).

E. 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.

E. 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

- 5/8 - A/3245/2007 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 céans, 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.

E. 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

- 6/8 - A/3245/2007 vertu de l'alinéa 2 de la norme susmentionnée, la succession de la recourante n'est pas exempte de droits.

E. 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.

E. 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.

E. 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).

E. 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

- 7/8 - A/3245/2007 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).

E. 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.

E. 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.

- 8/8 - A/3245/2007

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