

# **GE\_GERICHTE JTAPI/849/2021 vom 23. November 2015**

GE Cour de justice, 2015-11-23, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_849\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_849_2021)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/849/2021 du 23 novembre 2015

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/849/2021 del 23 novembre 2015

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale en matière de droits de succession (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 LDS).

### **E. 2**

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous l'angle des art. 67 LDS (cum art. 53 al. 1 LDS) et 57 ss de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).

### **E. 3**

La recourante se prévaut principalement de la péremption du droit de l'AFC-GE de la taxer sur la valeur du legs qu'elle a déclarée le 8 septembre 2020.

### **E. 4**

Aux termes de l'art. 29 al. 1 LDS, doit déposer la formule de déclaration de succession notamment tout héritier légal ou institué, tout attributaire de biens, tout héritier grevé ou appelé, tout usufruitier (let. a). Le délai pour la remise des déclarations de succession est de 3 mois, à dater du décès, pour les successions ouvertes dans le canton de Genève (art. 32 al. 1 LDS). L'administration de l'enregistrement peut taxer d'office la succession si l'ayant droit ou son mandataire, après en avoir reçu la demande par avis recommandé, ne remet pas sa déclaration dans le délai imparti (art. 42 al. 1 LDS). Dès lors que l'AFC est soumise à un délai relativement bref à partir du dépôt de la déclaration de succession, il faut que celle-ci lui permette d'entamer immédiatement le travail de contrôle qu'elle implique. En conséquence, une déclaration de succession ne peut être considérée comme déposée que lorsqu'elle satisfait aux exigences de l'art. 29 al. 3 LDS, c'est à dire lorsqu'elle indique - 8/14 - A/4425/2020 notamment le détail des biens (actif et passif) composant l'avoir du défunt (let. b) et l'état des parts héréditaires, des legs, des assurances et autres libéralités (let. h), 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-GE 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-GE (cf.

ATA/331/2009 du 30 juin 2009 consid. 7 ; ATA/133/2000 du 7 mars 2000 consid. 5a).

#### **E. 5**

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que le tribunal doit examiner d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_14/2021 du 27 mai 2021 consid. 4 et les arrêts cités)

#### **E. 6**

L'art. 73 LDS, qui régit la « prescription en matière fiscale », a la teneur suivante :

al. 1 : Les droits de l'État résultant de l'assujettissement aux droits de succession se prescrivent par : a) 2 ans et 3 mois à compter du jour du décès, en cas de perception insuffisante à la suite d'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 parenté des ayants droit ; b) 2 ans à compter du jour de la cessation d'exploitation en cas de reprise conformément à l'article 10A, al. 2 ; c) 5 ans à compter du jour du dépôt de la déclaration de succession à l'administration de l'enregistrement et du timbre, en cas d'omission ou de fausse déclaration des biens ; d) 10 ans à compter de la première présentation à l'administration de l'enregistrement et du timbre d'un acte constatant le décès, pour les successions non déclarées. al. 2 : Sans préjudice des dispositions ci-dessus, les droits de succession, intérêts, amendes, frais, débours et émoluments se prescrivent par 5 ans à compter de l'envoi du bordereau.

al. 3 : Les art. 129 à 142 du code des obligations (CO) sont applicables par analogie.

- 9/14 - A/4425/2020

#### **E. 7**

L'art. 73 al. 1 LDS instaure expressis verbis deux délais de péremption du droit de l'État de taxer les successions, tandis que l'art. 73 al. 2 LDS fixe un délai de prescription de la créance de l'État ; il s'ensuit qu'en matière de droits successoraux, le législateur a entendu aménager une protection par l'écoulement du temps en faveur du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_68/2016 du 2 juin 2017 consid. 5.4 et 5.5.4). La LDS ne prévoit pas de délai de prescription absolue, ni du droit de taxer, ni de celui de percevoir la créance d'impôt. Les dispositions du CO (art. 129 à 142) auxquelles renvoie l'art. 73 al. 3 LDS n'en introduisent pas non plus, étant précisé que les art. 127 et 128 CO portant spécifiquement sur la prescription sont d'emblée exclus de la clause de renvoi de l'art. 73 al. 3 LDS. Cela étant, l'absence de cette prescription absolue procède d'un silence qualifié du législateur genevois et non pas d'une lacune proprement dite que le tribunal serait tenu de combler (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_68/2016 précité consid. 5.5.2 et 5.5.4).

#### **E. 8**

En l'espèce, les parties divergent sur la disposition applicable pour fixer le délai de prescription du droit de taxer la succession de feu M. B\_\_\_\_\_, celle-ci ayant fait l'objet d'une taxation d'office, puis d'une déclaration faisant état des actifs successoraux pour une valeur qui s'est avérée inexacte.

#### **E. 9**

Dans son arrêt du 7 mars 2000 (ATA/133/2000) cité par la recourante - lequel concerne un cas où une succession avait fait l'objet d'une déclaration au sens de l'art. 29 al. 1 LDS, ainsi que d'une taxation, mais où une partie des actifs qui la composaient avait été annoncée pour

une valeur « indéterminée » - l'ancien Tribunal administratif (ci-après : TA, devenu depuis lors la chambre administrative), a certes relevé que l'art. 73 al. 1 let. a LDS concernait le cas dans lequel un bordereau avait déjà été notifié, mais devait 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 » et que l'art. 73 al. 1 let. c LDS concernait les cas « d'omission ou de fausse déclaration de biens, dans l'hypothèse d'une déclaration de succession déjà remise à l'administration » (consid. 3a). Il a toutefois précisé (cf. consid. 3b) que la LDS prévoyait 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) », ce qui signifie que tant la let. a que la let. c de cette disposition, et non seulement cette première comme le soutient la recourante, présupposent l'existence d'une première taxation. Il a par ailleurs précisé que le délai de cinq ans de l'art. 73 al. 1 let. c LDS était prévu « pour laisser à l'AFC-GE le temps de s'apercevoir d'un défaut caché de la déclaration et de corriger une première taxation » (consid. 4e).

- 10/14 - A/4425/2020 Il en découle que la question de savoir lequel des deux délais prévus à l'art. 73 al. 1 let. a et c LDS il y a lieu d'appliquer dans un cas particulier, dépend des raisons pour lesquels le bordereau initial doit être corrigé. Dans ce même arrêt, le TA a également rappelé que le législateur était 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), ce qui expliquait le court délai de deux ans et trois mois fixé par l'article 73 al. 1 let. a LDS pour corriger un bordereau de taxation inexact. Dans un arrêt du 15 décembre 2015 (ATA/1348/2015), lequel concerne une affaire où une succession avait d'abord été taxée d'office (en 2000), puis avait fait l'objet de plusieurs bordereaux rectificatifs (le dernier datant de 2013) fondés sur la déclaration de succession et un inventaire des biens déposés tardivement, la chambre administrative a confirmé que cette taxation d'office était intervenue dans le délai de 10 ans prévu à l'art. 73 al. 1 let. d LDS. Pour le surplus, elle n'a pas examiné la question de la péremption du droit de procéder à ces taxations rectificatives, sous l'angle de l'art. 73 al. 1 let. a et c LDS, mais uniquement celle de la prescription de la perception des droits au sens de l'art. 73 al. 2 LDS - non litigieuse en l'occurrence - concluant que celle-ci n'était pas atteinte, cette disposition légale ne prévoyant pas la prescription absolue du droit de percevoir l'impôt. Cet arrêt a été confirmé par le Tribunal fédéral (cf. arrêt 2C\_68/2016 précité).

## **E. 10**

En l'espèce, la succession à l'origine de la présente procédure s'est ouverte le 10 octobre 2009. Elle n'a pas fait l'objet d'une déclaration en bonne et due forme en temps utile, de sorte que l'AFC-GE a procédé à une taxation d'office le 16 juin 2016, soit pratiquement 7 ans après l'ouverture de cette succession, suite à quoi une déclaration de succession a été déposée, le 23 juin 2016. Force est ainsi de constater que l'AFC-GE a exercé son droit de taxer d'office alors que la péremption au sens de l'art. 73 al. 1 let. d LDS n'était de loin pas atteinte. Cela étant, il n'est pas contesté ni contestable que cette déclaration déposée tardivement n'était pas complète, puisqu'elle ne faisait pas état de la valeur exacte du legs litigieux, de sorte que l'on pourrait se poser la question de savoir si elle peut être considérée comme valablement déposée au sens de l'art. 29 al. 1 LDS et de la jurisprudence précitée et

qu'elle ne l'a été que lorsque la recourante l'avait complétée par son annonce de la valeur exacte du legs du 8 septembre 2020. Quoiqu'il en soit, l'application en pareilles circonstances du délai de 2 ans et 3 mois de l'art. 73 al. 1 let. a LDS, délai qui commence à courir à compter du jour du décès, tomberait sous le sens. Il suffirait en effet de se laisser taxer d'office plusieurs années après le décès, comme en l'espèce, puis de bénéficier de l'écoulement de ce délai pour échapper à toute rectification de cette taxation. Il découle en effet de la jurisprudence précitée que ce court délai pour corriger un bordereau de taxation

- 11/14 - A/4425/2020 inexact ne s'applique que lorsqu'une déclaration est déposée dans le délai légal de trois mois dès le décès, et non pas lorsqu'elle est déposée - comme en l'espèce - plusieurs années après celui-ci. Il en résulte que seule peut entrer en considération dans le cas d'espèce l'hypothèse visée par l'art. 73 al 1 let. c LDS. A cet égard, force est de constater, avec l'autorité intimée, que la déclaration tardive du 23 juin 2016 était objectivement inexacte - puisque, comme relevé plus haut, elle faisait état d'une valeur erronée du legs litigieux -, étant précisé que le terme « fausse » employé par cette disposition légale est l'un des synonymes pour le terme « inexact » et que cette norme vise les déclarations objectivement fausses, indépendamment de toute faute du déclarant, et non pas seulement celles « sciemment fausses » visées par l'art. 50 LDS (fraude). Il n'y a donc aucune raison de s'écarter du texte de la loi qui prévoit un délai de péremption de cinq ans dans le cas où la succession a fait l'objet d'une déclaration de succession (art. 73 al.1 let. c LDS). Ainsi, que l'on considère comme valablement déposée la déclaration du 23 juin 2016 ou seulement celle du 8 mai 2020, le droit de l'AFC-GE de taxer le legs litigieux n'était pas périmé lorsqu'elle a procédé à sa taxation par bordereau rectificatif du 17 septembre 2020, puisque le délai de péremption de 5 ans prévu par l'art. 73 al.1 let. c LDS ne s'était pas encore écoulé. Ce grief est donc mal fondé.

#### **E. 11**

Subsidiairement, la recourante soutient que c'est la valeur du legs en 2020 qui doit être prise comme base d'imposition, et non pas celle en 2009, et qu'elle n'est pas redevable des intérêts moratoires, motif pris du fait que le retard pris dans la taxation est imputable aux héritiers.

#### **E. 12**

Les droits de succession sont notamment dus sur les legs (cf. art. 16 let. b LDS). Les légataires sont tenus d'acquitter les droits de succession, intérêts, amendes, frais et émoluments (art. 53 al. 1 LDS). Aux termes de l'art. 8 LDS, quel que soit le mode de liquidation de la succession, l'estimation des biens délaissés s'établit d'après leur valeur au jour du décès (al. 1). Cette estimation, sous réserve de l'expertise prévue par la présente loi, est établie par la déclaration des parties et par toutes pièces justificatives (al. 3). Les actions, obligations, parts sociales et autres titres sont également estimés au cours ou à leur valeur au jour du décès (art. 11 al. 1 LDS). Selon l'art. 57 LDS, dans le cas où un légataire établit que, par le fait des héritiers, il ne peut entrer en possession de son legs, les droits afférents à celui-ci doivent être acquittés par les héritiers conformément à l'art. 54 LDS, qui prévoit que dans tous les cas, les héritiers légaux et institués sont tenus, solidairement et sur tous

- 12/14 - A/4425/2020 leurs biens, au paiement des droits, intérêts, frais et émoluments dus sur les parts héréditaires, legs, rentes et autres libéralités.

#### **E. 13**

Les dispositions du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) sont applicables en matière de droits de succession (cf. ATA/1007/2019 du 11 juin 2019 consid. 5 ; ATA/857/2019 du 30 avril 2019 consid. 2c et les arrêts cités).

Aux termes de l'art. 484 CC, le disposant peut notamment soit léguer un objet dépendant de la succession, soit astreindre ses héritiers ou légataires à faire, sur la valeur des biens, des prestations en faveur d'une personne ou à la libérer d'une obligation (al. 2).

L'art. 485 CC stipule que la chose léguée est délivrée dans son état au jour de l'ouverture de la succession, avec ses détériorations et ses accroissements, libre ou grevée de charges (al. 1) et que le débiteur du legs a les droits et les obligations d'un gérant d'affaires pour impenses et détériorations postérieures à l'ouverture de la succession (al. 2). Le légataire ne dispose ainsi que d'une créance tendant à la délivrance du bien légué ou à l'exécution de la prestation conférée par le défunt (cf. art. 484 CC ; Anouchka HUBERT-FROIDEVAUX, Commentaire du droit des successions, 2012, n. 12 et 13 ad art. 484 CC p. 136). La décision des héritiers ou légataires de répartir leurs parts respectives d'une manière différente de celle découlant des dispositions légales ou testamentaires ne peut pas priver l'État des droits qui lui sont dus en vertu de ces dernières. Cela découle de 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 (cf. ATA/1007/2019 du 11 juin 2019 consid. 10 ; ATA/857/2019 du 30 avril 2019 consid. 2e ; ATA/1310/2015 du 8 décembre 2015 consid. 6).

#### **E. 14**

Dans le cadre de la détermination de la valeur en francs suisses d'un élément imposable présenté en monnaie étrangère, il y a lieu d'appliquer le cours annuel moyen des devises publié chaque année par l'AFC-CH (ATA/133/2014 du 4 mars 2014 ; ATA/539/2008 du 28 octobre 2008 ; cf. aussi JTAPI/351/2017 du 3 avril 2017 ; JTAPI/953/2016 du 19 septembre 2016 ; JTAPI/1354/2014 du 5 décembre 2014 ; JTAPI/411/2013 du 8 avril 2013 ; JTAPI/214/2011 du 21 mars 2011).

#### **E. 15**

En l'espèce, il découle de ce qui précède que dès le jour du décès de feu M. B\_\_\_\_\_, la recourante avait une créance contre les héritiers correspondant à la valeur du legs à ce jour. En vertu de l'art. 8 al. 1 LDS, et contrairement à ce

- 13/14 - A/4425/2020 qu'elle soutient, c'est la valeur du legs au jour du décès qui doit être prise en compte pour le calcul des droits dus, et non pas celle au jour de la délivrance de celui-ci. C'est donc à bon droit que l'AFC-GE a tenu compte de l'avoir indiqué dans le relevé bancaire du 30 septembre 2010 (USD 1'141'213.-), cette date étant la plus proche de celle du décès. Le fait que la recourante s'est vue délivrer en 2020 seulement USD 878'420.- n'est ainsi pas déterminant. Cette issue, sur le plan fiscal, ne porte aucunement préjudice aux éventuelles prétentions civiles que la recourante pourrait avoir à cet égard contre les héritiers. En outre, le fait qu'il s'agisse d'un avoir déposé sur un compte bancaire, et non pas de la valeur des titres de C\_\_\_\_\_ proprement dit, n'est pas non plus déterminant, étant relevé que la valeur du legs initialement taxée par l'AFC-GE (CHF 910'175.-) correspondait également à un avoir bancaire (déposé auprès du D\_\_\_\_\_), et non

pas à la valeur des titres de C\_\_\_\_\_, ce que la recourante a du reste elle-même précisé dans son courrier du 30 septembre 2020. Enfin, la valeur du legs au jour du décès étant déterminante pour le calcul des droits dus, c'est à bon que l'AFC-GE a appliqué le taux de conversion publié par l'AFC-CH pour l'année 2009. Pour le surplus, dans la mesure où la LDS ne prévoit aucunement la possibilité, pour un légataire, de soustraire des droits lui incombant les frais encourus pour la délivrance de son legs, la recourante est tenue, en vertu de l'art. art. 53 al. 1 LDS, de verser à l'AFC-GE la totalité des droits dus pour le legs de CHF 910'175.- et des intérêts y relatifs, étant observé qu'à teneur du dossier, il n'apparaît pas que l'AFC-GE ait calculé des intérêts moratoires sur le legs supplémentaire déclaré en 2020. Enfin, la recourante ne saurait se prévaloir de l'application de l'art. 57 LDS, l'hypothèse visée par cette disposition ne correspondant pas à sa situation, puisqu'elle est effectivement entrée en possession de son legs. Par conséquent, la décision sur réclamation contestée et le bordereau de droit de succession y relatifs doivent être confirmés.

**E. 16**

Partant, le recours sera rejeté.

**E. 17**

Vu cette issue, un émolument de CHF 900.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. art. 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Il est partiellement couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à l'ouverture du recours.

**E. 18**

Vu l'issue du litige, la recourante n'a pas droit à une indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA a contrario).

- 14/14 - A/4425/2020

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