

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 550/2019

Arrêt du 28 février 2020

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président, Donzallaz et Hänni
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

A. _____,
représentée par Me Philippe Pasquier, avocat,
recourante,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,

B. _____,

Objet

Assiette des droits de succession, part successorale nette,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 30 avril 2019 (ATA/857/2019).

Faits :

A.

C.C. _____ est décédée en 2015 à Genève. Par testament olographe du 30 août 2013, elle a exhérité son fils, D.C. _____, désignant comme ses héritières, à parts égales, sa fille, E.C. _____, et, une amie, A. _____. Elle a par ailleurs nommé B. _____, avocat, aux fonctions d'exécuteur testamentaire.

Le 5 mai 2015, A. _____ a donné son accord à la reconstitution de la réserve successorale de D.C. _____. Le certificat d'héritiers, établi par acte notarié du 3 mai 2017, relevait que - contrairement aux dispositions testamentaires - ce dernier était également héritier de feu sa mère. Le 10 juillet 2017, le Juge de paix a homologué ce certificat, sous réserve de toutes actions en nullité et pétition d'hérédité.

Le 25 janvier 2018, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a constaté que l'avoir successoral imposable s'élevait à 734'010 fr. et fixé les droits dus sur la succession à 145'588 fr. 40. Ces droits étaient calculés uniquement sur la part héréditaire de A. _____ (275'253 fr. 75), puisqu'elle était héritière de la 5ème catégorie, alors que Véronique et D.C. _____ étaient exemptés des droits en leur qualité d'héritiers de la 1ère catégorie.

Le 31 janvier 2018, B. _____, agissant en sa qualité d'exécuteur testamentaire, a déposé une réclamation contre le bordereau du 25 janvier 2018. La réserve héréditaire de D.C. _____ avait été reconstituée, d'entente entre les héritiers, sur la seule part de A. _____. Par décision du 12 février 2018, l'Administration fiscale cantonale a admis partiellement cette réclamation, en ce sens que la réserve héréditaire de D.C. _____ était fixée à 3/8, soit à 275'253 fr. 80. Elle n'a en revanche pas accepté de reconstituer cette réserve uniquement sur la part revenant à A. _____.

Par jugement du 24 septembre 2018, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a rejeté le recours interjeté le 16 mai 2018 contre la décision du 12 février 2018 de l'Administration fiscale cantonale par B. _____, agissant toujours en qualité d'exécuteur

testamentaire. Il a écarté la "décision de transaction" (sic) du Tribunal civil de première instance du 10 juillet 2018, valant décision entrée en force au sens de l'art. 208 al. 2 CPC, donnant acte aux parties de ce que les parts héréditaires dans la succession de C.C. _____ soient de 4/8 pour E.C. _____, de 1/8 pour A. _____ et de 3/8 pour D.C. _____.

Le 26 octobre 2018, A. _____ a recouru auprès de la Cour de justice du canton de Genève contre le jugement rendu le 24 septembre 2018 par le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève. Elle a conclu à l'annulation de la décision sur réclamation de l'Administration fiscale cantonale du 22 février 2018 et à la rectification de la répartition des droits de succession, de sorte que sa part héréditaire soit de 1/8, celle de E.C. _____ de 4/8 et celle de D.C. _____ de 3/8.

B.

Par arrêt du 30 avril 2019, la Cour de justice du canton de Genève a rejeté le recours déposé par A. _____ contre le jugement rendu le 24 septembre 2018 par le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève. Comme aucun des motifs d'une exhérédation visés à l'art. 477 CC n'était réalisé, l'Administration fiscale cantonale pouvait procéder à la taxation de la succession en rétablissant la réserve de D.C. _____. Pour le surplus, l'arrangement auquel étaient parvenus les héritiers relevait du pur accord privé et n'avait que des conséquences civiles et non fiscales.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de réformer l'arrêt rendu le 30 avril 2019 par la Cour de justice du canton de Genève en ce sens que les droits de succession sont calculés sur une part de 1/8 de l'avoir successoral net. Elle se plaint de la violation des art. 477 ss, 457 ss et 470 ss CC ainsi que 522 ss CC. Invoquant les art. 9 et 127 al. 2 Cst., elle soutient que l'instance précédente a appliqué de manière arbitraire la notion de part successorale nette et violé le principe de l'imposition selon capacité contributive.

B. _____ conclut à l'admission du recours. La Cour de justice du canton de Genève persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale cantonale conclut au rejet du recours. A. _____ et B. _____ ont répliqué.

Considérant en droit :

1.

Interjeté par la recourante, qui a pris part à la procédure devant l'autorité précédente, qui est directement touchée par la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (cf. art. 89 al. 1 LTF), le recours est dirigé contre un jugement final (cf. art. 90 LTF) rendu par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 lettre d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (cf. art. 82 lettre a LTF) qui n'est pas concernée par l'un des cas d'exceptions mentionnés par l'art. 83 LTF. Il est en principe recevable, puisqu'il a été déposé dans le délai, la forme et le respect des exigences de motivation prévus par la loi (cf. art. 42, 100 al. 1 et 106 al. 2 LTF).

2.

Le litige porte sur le calcul de la part successorale nette soumise à l'impôt sur les successions dans le chapitre fiscal de la recourante. Alors que celle-ci soutient qu'elle a obtenu une décision judiciaire fixant dite part successorale à 1/8 de la masse successorale, dont le fisc ne peut s'écarter, l'autorité intimée fait valoir que les héritiers ne peuvent pas modifier la part successorale nette soumise à l'impôt au moyen d'accords passés entre eux, fussent-ils homologués par une transaction judiciaire.

3.

3.1. En application de sa loi du 26 novembre 1960 sur les droits de succession (LDS/GE; RSGE D 3 25), le canton de Genève perçoit un impôt qui frappe notamment toute transmission de biens résultant d'un décès ou d'une déclaration d'absence, à quelque titre que cette transmission ait lieu (art. 1 al. 2 lettre a LDS/GE). Il est dû par ceux qui, à la suite d'un décès ou d'une déclaration d'absence, acquièrent des biens ou en sont bénéficiaires, le domicile et la nationalité de l'ayant droit étant sans effet sur cette obligation (art. 2 LDS/GE). Le passif est en principe distrait de toute succession ouverte dans le canton de Genève ou dans un autre canton (art. 4 al. 3 et 14 al. 1 LDS/GE) et le taux de l'impôt est progressif (art. 19 à 21 LDS/GE). Les droits sont calculés sur la part successorale nette revenant à l'héritier (art. 16 let. a LDS/GE).

3.2. Selon la jurisprudence de la Cour de justice relative l'impôt sur les successions et donations, la loi fiscale lie l'imposition aux transferts et institutions du droit civil; elle peut s'écarter du droit civil pour donner une définition propre des cas d'imposition, mais, en vertu du principe de la légalité de l'impôt, elle doit le dire expressément. Lorsque la norme opère clairement son rattachement au droit civil, elle doit être appréciée dans le contexte du droit civil et les concepts du droit civil être pris dans leurs acception civile. C'est la raison pour laquelle, selon la jurisprudence cantonale relative à la notion de part successorale nette telle qu'elle ressort de l'arrêt attaqué, les actes juridiques postérieurs à la naissance de la dette d'impôt n'entrent pas en considération pour le calcul de l'impôt, conformément au but de la loi de frapper l'augmentation de la capacité contributive de l'acquéreur de biens transférés pour cause de mort dans son patrimoine. En d'autres termes, sauf exception prévue par la loi, toute attribution dont la cause n'est pas la mort échappe à l'impôt successoral. Par conséquent, le fisc n'est pas lié par les contrats passés entre les héritiers concernant le partage de la succession de

façon à ce que le contribuable n'ait pas la possibilité de modifier à son gré l'assiette de l'impôt en se livrant à des combinaisons dont le fisc pourrait pâtir. En résumé, l'imposition doit se faire suivant la quote-part successorale de chaque héritier telle qu'elle résulte de la loi et non suivant la part qui lui est effectivement attribuée par la convention de partage.

3.3. La Cour de justice a jugé, en l'espèce, que la clause d'exhérédation n'était, compte tenu de sa teneur même, manifestement pas valable et que c'était à bon droit que l'autorité intimée avait procédé à la taxation de la succession en rétablissant la réserve du fils de la de cujus à concurrence de 3/8 de la succession. Puis, comme le testament de la défunte prévoyait expressément que son héritage devait être partagé par parts égales entre la fille de la de cujus et la recourante, le Tribunal administratif de première instance pouvait retenir que la quotité disponible de 458'756 fr. 20 (734'010.- moins la réserve du fils de la de cujus de 275'253 fr. 80) devait être partagée entre la fille de la défunte et la recourante. L'arrangement auquel les héritiers avaient procédé relevait du pur accord privé et n'avait que des conséquences civiles et non fiscales. Les droits de succession devaient être calculés sur un montant de 229'378 fr. 10.

4.

4.1. La recourante ne conteste pas, à juste titre, le principe selon lequel l'imposition doit se faire suivant la quote-part successorale de chaque héritier telle qu'elle résulte de la loi. Elle se plaint en revanche de la violation des art. 477 ss, 457 ss et 470 ss CC ainsi que 522 ss CC. Elle est d'avis que l'instance précédente s'est écartée du droit civil fédéral tel qu'il est précisé par la jurisprudence et la doctrine autorisée aux fins de calculer sa part successorale nette au point de violer le principe de la force dérogatoire du droit fédéral (Mémoire de réplique, p. 4).

4.2. Du moment que le présent litige porte sur le calcul de l'impôt successoral dû par la recourante, en vertu de la loi genevoise sur les droits de succession du 26 novembre 1960, à la suite du décès de son amie et que le Tribunal fédéral est compétent pour statuer sur cette question, il l'est aussi en principe pour trancher, à titre préjudiciel, le point de savoir quelle est la part successorale nette telle qu'elle résulte de l'application du droit civil sur les successions dans le cas d'espèce (cf. art. 31 LTF, cf. arrêt 2C 720/2011 du 29 février 2012 consid. 1.2), pour autant toutefois que l'autorité formellement compétente pour connaître du litige civil ne se soit pas encore prononcée : si la question a déjà été tranchée par une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est en principe lié (ATF 132 II 469 consid. 2.5 p. 473).

4.3. En l'espèce, la recourante ne peut tirer aucun avantage de la décision de transaction du Tribunal civil de première instance du 10 juillet 2018, valant décision entrée en force au sens de l'art. 208 al. 2 CPC, en tant qu'elle donne acte aux parties de ce que les parts héréditaires dans la succession de C.C. _____ soient de 4/8 pour E.C. _____, de 1/8 pour A. _____ et de 3/8 pour D.C. _____.

En effet, d'après l'art. 208 al. 1 CPC, la transaction (judiciaire) passée durant la procédure de conciliation est consignée au procès-verbal et est signée par les parties et, en vertu de l'art. 208 al. 2 CPC, elle a les effets d'une décision entrée en force : elle a force exécutoire (art. 80 al. 2 ch. 1 LP) et est revêtue de l'autorité de la chose jugée. La transaction judiciaire au sens de l'art. 208 CPC est passée par les parties en cours de procédure, soit directement devant l'autorité ou le juge, soit hors de sa présence, mais pour lui être remise (cf. art. 73 al. 1 PCF). Selon la jurisprudence (arrêt 4A 254/2016 du 10 juillet 2017 consid. 4.1.1), l'autorité ou le juge se bornent à en prendre acte; ils ne rendent pas de décision judiciaire, même si, formellement, ils rayent la cause du rôle (art. 241 al. 3

CPC).

Il s'ensuit que la question de la dévolution successorale de la recourante n'a pas fait l'objet d'une décision judiciaire par l'autorité civile compétente, qui s'est bornée à prendre acte d'un accord entre les parties à la procédure. Le Tribunal fédéral reste par conséquent compétent pour trancher la question civile à titre préjudiciel.

4.4. Comme le principe de l'invalidité de l'exhérédation et, par conséquent, la reconstitution de la réserve héréditaire du fils de la de cujus, ne sont pas contestés par les parties, il reste à contrôler le respect des règles du code civil relatives à la réduction des libéralités qui ont lésé la réserve héréditaire du fils de la défunte, ce que le Tribunal fédéral examine librement (art. 106 al. 1 LTF).

5.

5.1. En vertu de l'art. 522 al.1 CC, les héritiers qui ne reçoivent pas le montant de leur réserve ont l'action en réduction jusqu'à due concurrence contre les libéralités qui excèdent la quotité disponible. La réduction s'opère alors au marc le franc contre tous les héritiers institués et les autres personnes gratifiées, si la disposition ne révèle pas une intention contraire de son auteur (art. 525 al. 1 CC).

5.2. En l'espèce, la fille de la de cujus et la recourante ont reçu par testament olographe chacune la moitié de la masse successorale. Le fils de la de cujus, dont l'exhérédation a été annulée, doit recouvrer sa réserve équivalant à $\frac{3}{8}$. A cet effet, il y a lieu de réduire jusqu'à due concurrence de sa réserve les libéralités octroyées à sa soeur et à la recourante. Il convient donc de calculer la quotité disponible puis le montant des libéralités faites à la fille de la de cujus et à la recourante.

5.3. La quotité disponible en l'espèce s'élève à $\frac{2}{8}$ (soit l'entier de la masse dont on soustrait les réserves du fils et de la fille de la de cujus, soit $2 \times \frac{3}{8}$), ce que l'instance précédente a méconnu en ne retenant que la réserve du fils à l'exclusion de celle de la fille de la de cujus (cf. arrêt attaqué, p. 12, consid. 3, 2e par., 2e phr.). La libéralité faite à la recourante est égale la moitié de la masse ($\frac{1}{2}$), celle de la fille de la de cujus s'élève à $\frac{1}{8}$, puisque, selon la jurisprudence et la doctrine (ATF 97 II 306; A. EIGENMANN, Commentaire du droit des successions, Eigenmann/Rouiller Ed., Stämpfli 2012, n° 4 ad art. 525 CC), la libéralité faite à un héritier réservataire n'a le caractère de libéralité que pour la part qui excède le montant de sa réserve (i.e. $\frac{1}{2} - \frac{3}{8} = \frac{1}{8}$). Conformément à l'art. 522 al. 1 CC, afin de reconstituer sa réserve, le fils de la de cujus opère donc la réduction contre la libéralité de la recourante ($\frac{1}{2}$ de la masse) et contre celle de sa soeur ($\frac{1}{8}$ de la masse), soit contre $\frac{5}{8}$ ($\frac{1}{2} + \frac{1}{8}$).

5.4. En vertu de l'art. 525 al. 1 CC, la réduction s'opère au marc le franc, en d'autres termes, proportionnellement et non pas, comme l'a jugé à tort l'instance précédente, par moitié, dans l'idée erronée de se conformer au testament olographe de la de cujus (cf. arrêt attaqué, p. 12, consid. 3, 2e par., 1e phr.). En effet, l'intention contraire de l'auteur des libéralités au sens de l'art. 525 al. 1 CC porte sur les modalités de la réduction. Le de cujus doit envisager dans ses dernières volontés une éventuelle réduction des libéralités excédant la quotité disponible et désigner pour cette éventualité les libéralités qui devront être réduites en premier. Il n'est pas nécessaire que sa volonté soit expresse; elle peut être dégagée par interprétation (PAUL-HENRI STEINAUER, Le droit des successions, 2e éd., Stämpfli 2015, p. 433 n° 829a). En l'espèce, le testament olographe de la de cujus, qui désigne comme ses héritières, à parts égales, sa fille et la recourante, n'envisage nullement une éventuelle réduction et ne contient par conséquent aucune intention contraire à la réduction au marc le franc relative à l'éventualité d'une réduction des libéralités dont elle a gratifié les deux héritières. Il s'ensuit qu'en l'espèce, la réduction des libéralités, s'élevant à $\frac{5}{8}$, doit être effectuée proportionnellement. La proportion (cf. pour un exemple théorique : A. EIGENMANN, op. cit., n° 2 ad art. 525 CC) résulte du rapport entre le montant total des libéralités, soit 458'756 fr. 25, et la part de ces libéralités qui dépassent la quotité disponible, soit 275'253 fr. 75 ($458'756 \text{ fr. } 25 - 183'502 \text{ fr. } 50$). La proportion équivaut à 1,66 ($458'756 \text{ fr. } 25 / 275'253 \text{ fr. } 75$).

5.5. La libéralité faite à la fille de la de cujus (91'751 fr. 25) doit donc être réduite de 55'050 fr. 75 ($91'751 \text{ fr. } 25 / 1,66$) et celle de la recourante de 220'203 fr. (367'005 fr. / 1,66). La somme de ces réductions correspond bien à la réserve de $\frac{3}{8}$ du fils de la de cujus, soit 275'253 fr. 75 ($55'050 \text{ fr. } 75 + 220'203 \text{ fr.}$).

Une fois les réductions effectuées, la recourante conserve un montant de 146'802 fr. (367'005 fr. -

220'203 fr.), qui correspond à sa part successorale nette imposable au sens de l'art. 16 let. a LDS/GE, tandis que la fille de la de cujus dispose d'un montant de 311'954 fr. 25 (275'253 fr. 75 + 36'700 fr. 50) comprenant sa réserve de 275'253 fr. 75 et le solde de la libéralité après réduction (91'751 fr. 25 - 55'050 fr. 75 = 36'700 fr. 50).

En confirmant un montant de part successorale nette imposable dans le chapitre fiscal de la recourante de 229'378 fr. 10 au lieu de 146'802 fr., l'instance précédente a violé le droit fédéral.

5.6. Le recours n'est toutefois que partiellement admis, la recourante ayant conclu à ce que sa part successorale nette soit fixée à 91'751 fr. 25. Cette conclusion doit être écartée. Elle part en effet de l'idée erronée (mémoire de recours, p. 7 n° 26) que seule la recourante a bénéficié d'une libéralité alors qu'il a été établi ci-dessus (cf. consid. 5.3 ci-dessus) que la fille de la de cujus a également bénéficié d'une libéralité pour la part qui dépasse sa réserve héréditaire, soit 1/8 (91'751 fr. 25). Il s'ensuit que les calculs subséquents de la recourante pour chiffrer sa conclusion sont d'emblée faux.

6.

Invoquant l'art. 127 al. 2 Cst., la recourante se plaint enfin de la violation du principe de l'imposition selon la capacité économique (sur le contenu de ce principe, cf. notamment ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s., en relation avec les droits de succession, cf. arrêt 2C 300/2009 du 23 septembre 2009, consid. 5). Elle expose que les droits qui lui sont réclamés, soit 120'537 fr. 70, (calculés sur une dévolution erronée de 229'378 fr. 10 telle qu'arrêtée par l'instance précédente) dépassent largement ce qu'elle considère, du reste également à tort, comme la part successorale nette, à elle réellement dévolue, de 91'751 fr. 25. Ce grief ne peut pas être examiné. Il n'est en effet pas motivé de manière conforme aux exigences accrues de l'art. 106 al. 2 LTF, en ce qu'il ne tient pas compte de la nouvelle assiette de l'impôt, arrêtée ci-dessus 146'802 fr., largement inférieure à celle confirmée à tort par l'instance précédente mais néanmoins supérieure à ses conclusions, ni n'expose quel serait le taux d'imposition et par conséquent le montant d'impôt dû sur cette nouvelle assiette.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours. L'arrêt rendu le 30 avril 2019 par la Cour de justice du canton de Genève est annulé. La part successorale nette de la recourante est arrêtée à 146'802 fr. La cause est renvoyée à l'autorité intimée pour qu'elle calcule les droits de succession et à la Cour de justice du canton de Genève pour qu'elle statue une nouvelle fois sur les frais et dépens des procédures de recours devant elle et devant le Tribunal administratif de première instance. Succombant tous deux partiellement, la recourante et la canton de Genève, dont l'intérêt patrimonial est en cause, doivent supporter les frais de la procédure fédérale, chacun par moitié (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Une indemnité de dépens, réduite de moitié, est allouée à la recourante, qui a partiellement gain de cause, à charge du canton de Genève (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis. L'arrêt rendu le 30 avril 2019 par la Cour de justice du canton de Genève est réformé en ce sens que la part successorale nette de la recourante est arrêtée à 146'802 fr.

2.

La cause est renvoyée à l'Administration fiscale cantonale pour qu'elle calcule les droits de succession et à la Cour de justice du canton de Genève pour qu'elle statue une nouvelle fois sur les frais et dépens des procédures de recours devant elle et devant le Tribunal administratif de première instance.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 4'000 fr., sont mis à la charge de la recourante, par 2'000 fr., et à la charge du canton de Genève, par 2'000 fr.

4.

Une indemnité de partie, arrêtée à 2'000 fr., est allouée à la recourante à charge du canton de Genève.

5.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, à l'Administration fiscale cantonale

du canton de Genève, à B._____, à la Cour de justice de la République et canton de Genève,
Chambre administrative, 4ème section.

Lausanne, le 28 février 2020
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey