

du 27 mai 2003

dans la cause

COMMUNAUTÉ HÉRÉDITAIRE de Madame K. B. SOIT :

Feu Monsieur B. T. K.

Monsieur J. K.

Monsieur S. I. K.

représentés par Me Christian Jacquemoud, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Mme K. B., de nationalité suédoise, née le 30 octobre >, est décédée à Stockholm en Suède le 22 novembre >.
2. La défunte était domiciliée à Genève depuis le 1^{er} décembre 1952. À son décès, son domicile était au > .
3. Au jour de son décès, la défunte était mariée à Monsieur C. R. B., qu'elle avait épousé le 2 octobre 1979.
4. M. C. R. B. n'a jamais été domicilié en Suisse, ainsi qu'il est indiqué au bas de la déclaration de succession.
5. La défunte avait été mariée précédemment à M. T. K. - décédé le 12 octobre > - dont elle avait eu trois enfants : B. T. K., décédé en avril >, S. I. K., domicilié en Suède, et J. K., domicilié aux USA.
6. Ni la défunte ni l'un de ses maris successifs ne sont nés en Suisse, n'ont exercé d'activité lucrative en Suisse et n'ont possédé la nationalité suisse.
7. La déclaration de succession a été déposée le 14 septembre 2000, après que deux rappels eurent été notifiés, les 30 juin 1999 et 2 février 2000, puis deux nouveaux délais accordés au 30 avril, respectivement au 31 décembre 2000.
8. L'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a adressé aux héritiers en date du 26 février 2001 un bordereau de droits de succession pour un montant de CHF 5'480'064.20, comportant des droits de succession par CHF 5'202'331.60, un émolument par CHF 10'000.- et des intérêts par CHF 267'732.60.

Les héritiers avaient déjà versé deux acomptes pour un montant total de CHF 2'100'000.-, de sorte que le solde restant dû à l'AFC s'élevait à CHF 3'380'064.20.
9. Les héritiers ont élevé réclamation le 22 mars 2001.
L'article 5 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (RS D 3 25; ci-après LDS) imposait la

réduction de 50% des droits successions.

L'AFC avait en outre comptabilisé incorrectement les intérêts, qui devaient être réduits de 5 mois.

10. L'AFC a rejeté la réclamation par décision du 26 avril 2001.

La volonté du législateur était claire : c'était au conjoint au jour du décès de remplir les conditions de l'article 5 LDS.

Or, Monsieur C. B., qui était bien l'époux de Mme K. B. au jour de son décès, n'avait jamais été domicilié dans le canton de Genève, de sorte que l'article 5 LDS ne trouvait pas application.

Les intérêts dus étaient des intérêts de bonification courant dès le 4^e mois qui suivait le décès, et non des intérêts moratoires.

11. Les héritiers ont formé un recours devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) le 23 mai 2001.

L'article 5 LDS devait s'appliquer également au conjoint prédécédé, ainsi qu'il ressortait de l'historique de cette disposition. En l'espèce, c'était la situation du premier conjoint - prédécédé - de la défunte qu'il fallait prendre en compte. Celle-ci répondait aux exigences de l'article 5 LDS.

12. La commission a rejeté le recours par décision du 12 décembre 2002, reçue par les héritiers le 19 décembre 2002.

En l'espèce, le texte de la loi était clair et sans ambiguïtés, et le conjoint visé par l'article 5 LDS était bien celui qui était marié au de cujus au jour de son décès.

L'intérêt sur les droits de succession ne dépendait pas d'une éventuelle demeure, et courait dès le 4^e mois suivant le décès.

13. Par acte du 17 janvier 2003, déposé le même jour au greffe du Tribunal administratif, les héritiers ont formé recours contre la décision de la commission.

La décision attaquée avait été rendue avec un retard tout à fait excessif et une motivation lacunaire.

La seule interprétation logique et grammaticale de l'article 5 LDS, qui correspondait en outre à la volonté du législateur, imposait d'accorder la réduction de droits si la personne qui est le conjoint au moment du décès mais qui n'est pas prédécédée remplit les conditions ou si la personne qui a été le conjoint et qui est prédécédée remplit les conditions.

L'historique de la disposition montrait que cette condition n'était pas cumulative mais alternative. En l'espèce, il fallait considérer que le premier conjoint de la défunte, père des enfants, prédécédé, remplissait les conditions de l'article 5 LDS.

Il était choquant que les enfants de la défunte, qui avaient bénéficié d'une réduction lorsqu'ils avaient hérité de leur père en 1973, se voient refuser la même réduction au moment d'hériter de leur mère.

Ni le législateur ni la jurisprudence n'avaient examiné la survenance d'un divorce et d'un remariage.

En toute hypothèse, le législateur n'avait pu vouloir que les héritiers se voient en l'espèce refuser la réduction.

S'agissant des intérêts, les recourants contestaient le pouvoir arbitraire et le droit discrétionnaire que s'octroyait l'administration de calculer les intérêts quelle que soit la durée de la procédure.

14. La commission a maintenu sa décision et persisté dans ses considérants en date du 27 janvier 2003.
15. L'AFC s'est opposée au recours en date du 4 mars 2003.

Soutenir que Monsieur C. B. n'était pas le conjoint de la défunte au moment de son décès frisait la témérité.

C'était à tort que les recourants se livraient à l'interprétation d'une disposition légale parfaitement claire et inéquivoque.

Les recourants avaient d'ailleurs admis à demi mot que leur recours étaient mal fondé lorsqu'il avaient par la plume de leur conseil adressé à la Cheffe du département des finances un courrier du 30 mai 2002 se plaignant de n'avoir pas été reçus et de n'avoir pu formuler des propositions transactionnelles.

16. Il sera revenu en tant que de besoin dans la partie en droit sur l'argumentation déployée par les parties.
17. La cause a été gardée à juger.

EN DROIT

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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Sous le titre "réduction de droits concernant certaines successions d'étrangers", l'article 5 de la loi genevoise sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25) dispose :

« 1 Les successions des étrangers à la Suisse, ouvertes dans le canton de Genève, bénéficient d'une réduction de 50% des droits de succession sur les parts dévolues aux héritiers légaux de la première et de la deuxième catégorie visées aux articles 17 et 18 (héritiers en ligne directe et époux avec ou sans enfants) si toutes les conditions de l'alinéa 2 sont réunies.

« 2 La réduction est accordée lorsque tant la personne décédée que la personne qui était son conjoint au moment du décès sont nées hors de Suisse, qu'elles n'en ont jamais possédé la nationalité et n'y ont jamais exercé d'activité lucrative, qu'elles se sont établies dans le canton avant le 1^{er} juillet 1979 et y ont été domiciliées sans interruption jusqu'au moment de ce décès.

« 3 [_]

« 4 La réduction n'est accordée que sur demande des héritiers intéressés, qui doivent justifier que toutes les conditions requises sont remplies.

« 5 [] »

3. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Toutefois, si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il faut alors rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose. Le sens qu'elle prend dans son contexte est également important. En outre, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 119 Ia 248, 117 Ia 331 et les arrêts cités.).

4. En l'espèce, le texte de l'article 5 alinéa 2 LDS énonce plusieurs conditions cumulatives à remplir par le défunt et « la personne qui était son conjoint au moment du décès » pour pouvoir bénéficier de la réduction des droits de succession.

Cette phrase est univoque et sa formulation est dénuée de toute ambiguïté.

5. Le terme « conjoint » - synonyme du terme « époux » - désigne en droit suisse la personne que l'officier d'Etat civil déclare unie à l'autre conjoint en application de l'article 102 du Code civil suisse (CCS).

En droit civil, le « conjoint » est la personne à laquelle s'appliquent les dispositions sur les effets généraux du mariage des articles 159 et suivants CCS tout au long du mariage (v. en particulier les occurrences aux art. 164 al. 1, 165 al. 1, 166 al. 2 ch. 1, 167, 168, 169 al. 1, 170 al. 1 et 2, 171, 172 al. 1, 174 al. 1, 176 al. 1 177 al. 1, 178 al. 1 CCS), les dispositions sur les régimes matrimoniaux des articles 181 et suivants CCS (v. p. ex. l'art. 185 al. 2 CCS), les dispositions sur la filiation des articles 270 et suivants CCS (v. p. ex. les art. 270 al. 1, 271 al. 1 et 278 al. 2 CCS), les dispositions sur les successions des articles 457 et suivants CCS (v. p. ex. les art. 462, 471 ch. 3 et 473

al. 1 à 3 CCS).

En droit des obligations, le « conjoint » est la personne mariée au cocontractant lors de l'acte juridique (art. 226b, 266m et 494 du Code des obligations).

En droit public fédéral, le « conjoint » est la personne mariée à l'assuré-e dans la loi sur l'assurance vieillesse et survivants (art. 2 al. 4 let. c et 3 al. 3, 22 de la loi fédérale sur l'assurance vieillesse et survivants du 20 décembre 1946 - LAVS - 831.10), la personne mariée à l'assuré-e dans la loi sur l'assurance-invalidité (art. 34 de la loi fédérale sur l'assurance invalidité du 19 juin 1959 - LAI - 831.20).

En droit public cantonal, le « conjoint » est la personne mariée au contribuable (art. 2 al.3, 11 al. 2 et 16 al. 3 de la Loi sur l'imposition des personnes physiques, objet de l'impôt, assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 - LIPP I - D 3 11), la personne mariée au bénéficiaire de l'assistance publique (art. 5B al. 3 de la loi sur l'assistance publique du 19 septembre 1980 - LAP - J 4 05), la personne mariée à un-e citoyen-ne genevois-e (art. 2 al. 1 let. a, 5 al. 1 et 3, 6 al. 1, etc., de la loi sur la nationalité genevoise du 13 mars 1992 - LNat - A 4 05), la personne mariée au bénéficiaire d'une allocation d'études (art. 16 al. 2 let. a, 17 let. 1 et 18 al. 3 de la loi sur l'encouragement aux études du 4 octobre 1989 - LEE - C 1 20).

En doctrine, le « conjoint » est la personne (actuellement) mariée (WERRO, Concubinage, mariage et démariage, Berne 2000; DESCHENAUX/BADDELEY/STEINAUER, Les effets du mariage, Berne 2000; MICHELI et al., Le nouveau droit du divorce, Lausanne 1999; STETTLER/GERMANI, Droit civil III, Fribourg 1999; MEIER/STETTLER, Droit civil VI/1, Fribourg 1998; STETTLER/WAELTI, Droit civil IV, Fribourg 1992, etc.).

Enfin, dans la langue courante, le « conjoint » est la « personne jointe (à une autre) par les liens du mariage » (dictionnaire Robert).

6. Certes, le terme « conjoint » est parfois employé dans la loi pour désigner l'ex-conjoint, mais cette particularité est alors clairement exprimée (v. p. ex. l'art. 23 quinquies al. 1 LAI, qui indique le « conjoint divorcé », ou l'art. 24a LAVS, qui contemple les

« conjoints divorcés »).

7. Dans le cas d'espèce, l'article 5 LDS ne contient aucune indication de ce type, mais précise au contraire que le conjoint qui doit remplir les conditions cumulatives est le conjoint « au moment du décès ».

Cette précision confirme si besoin était que le conjoint est bien la personne avec laquelle le de cujus est marié lorsqu'il décède, à l'exclusion des éventuels conjoints précédents.

8. Selon la jurisprudence, le juge peut s'écarter d'un texte clair lorsque des raisons sérieuses lui permettent de penser, sans doute possible, que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la norme (ATF 116 II 578; 115 Ia 137 consid. 2b; 113 Ia 14 consid. 3c; 112 Ib 472 consid. 4c; 105 Ib 62 consid. 5b; 103 Ia 117 consid. 3) et conduit à des résultats que le législateur ne peut avoir voulus et qui heurtent le sentiment de la justice ou le principe de l'égalité de traitement (ATF 112 III 110 consid. 4; 109 Ia 27 consid. 5d et les arrêts cités). De telles raisons peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi (ATF 115 Ia 137 consid. 2b et les arrêts cités). 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 (ATF 105 Ib 62 consid. 5b; 117 II 525 consid. 1c).

9. En l'espèce, aucun motif ne permet de s'écarter du sens littéral de l'article 5 LDS.

En particulier, l'argumentation historique développée par les recourants ne permet nullement de conclure que le législateur aurait voulu désigner - contre le texte clair de la loi - un conjoint prédécédé lorsque le défunt s'est ensuite remarié.

De même, on ne saurait sérieusement soutenir que le législateur de 1979 n'aurait pas pris en compte l'évolution des mœurs et le remariage des veufs et des veuves.

10. La pratique a quant à elle affirmé de longue date que l'article 5 LDS s'appliquait au dernier conjoint lorsque le défunt avait été marié plusieurs fois (décision de la commission cantonale de recours n° 136/1974, citée dans la décision attaquée).

11. Ainsi, le Tribunal de céans retiendra que les conditions posées par l'article 5 LDS à une réduction de moitié des droits ne sont pas remplies en l'espèce, le conjoint de la défunte au moment de son décès n'ayant jamais été domicilié dans le canton.
12. Les recourants reprochent encore à l'AFC d'avoir fait courir les intérêts dès le quatrième mois suivant la date du décès.
13. L'article 60 alinéa 1 lettre a LDS fixe le délai de paiement des droits de succession à quatre mois dès la date du décès, l'article 61A LDS ajoutant que les droits portent intérêt au taux légal dès l'expiration de ce délai.

Il s'agit d'intérêts de bonification, et non d'intérêts moratoires. Leur cours n'est en particulier pas dépendant de la mise en demeure du contribuable.
14. Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de justifier l'intérêt dû en application de ces dispositions (ATA B. du 5 décembre 1990). Il renverra sur ce point à l'argumentation développée par l'AFC dans sa réponse du 4 mars 2003.
15. Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.
16. Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 17 janvier 2003 par la communauté héréditaire de Madame D. B. K. B., soit Messieurs B. T. K., J. K. et S. I. K. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 12 décembre 2002;

au fond :

le rejette;

met à la charge des recourants,

pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 3'000.--;

communiqué le présent arrêt à Maître Christian Jacquemoud, avocat des recourants, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges, M. Mascotto, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste : le président :

C. Del Gaudio-Siegrist Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci