

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2946/2013-ICC

ATA/402/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 avril 2015

2^{ème} section

dans la cause

Hoirie de feu Monsieur A_____, soit pour elle **Madame B_____**
représentée par Me Olivier Wasmer, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
10 novembre 2014 (JTAPI/1242/2014)**

EN FAIT

- 1) Monsieur C_____ (ci-après : le de cujus) est décédé à Berne le _____ 2008, laissant notamment comme héritier Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable), né le _____ 1949.
- 2) Par ordonnance du 27 octobre 2008, le Tribunal tutélaire, devenu depuis lors le Tribunal de protection de l'adulte et de l'enfant, a prononcé l'interdiction volontaire du contribuable et a désigné Maître D_____ aux fonctions de tuteur de ce dernier.
- 3) Le 7 octobre 2009, le tuteur du contribuable a signé l'inventaire de la succession du de cujus, tel qu'établi par Maître E_____, notaire à Berne. Selon ce document, le contribuable avait droit au 1/16^{ème} de la succession du de cujus, correspondant à la somme de CHF 596'391.10.
- 4) Contesté par l'un des cohéritiers de la succession, cet inventaire a donné lieu à un litige porté par-devant les autorités judiciaires compétentes du canton de Berne.
- 5) Le 6 avril 2011, le tuteur a transmis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) la déclaration fiscale 2010 du contribuable. Celle-ci faisait état d'un revenu annuel brut de CHF 23'599.-, de dettes s'élevant à CHF 71'805.- et d'une fortune brute de CHF 1'903.- pour la période fiscale en cause.

Dans sa lettre d'accompagnement, le tuteur du contribuable précisait que le contribuable était héritier du de cujus et que la succession de ce dernier faisait l'objet d'une procédure dans le canton de Berne, dont l'issue serait communiquée à l'AFC-GE. La déclaration n'indiquait aucun montant au titre de part d'une succession non partagée dans la rubrique prévue à cet effet.
- 6) Le 17 juin 2011, l'AFC-GE a demandé au contribuable de lui faire parvenir, d'ici au 15 juillet 2011, les justificatifs des éventuels revenus de titres des biens concernant la succession non partagée du de cujus.
- 7) Par courrier du 27 juin 2011, le tuteur du contribuable a sollicité un délai au 31 août 2011 pour produire les justificatifs requis. La succession du de cujus allait être partagée dans les semaines à venir. Un projet de partage, qu'il était en train d'examiner pour sauvegarder les droits de son pupille, venait de lui être adressé.
- 8) Le 19 juillet 2011, le tuteur a adressé à l'AFC-GE un projet de convention de partage successoral établie par Me E_____. Selon ce document, signé par ses soins le 4 juillet 2011, la part du contribuable dans la succession du de cujus

s'élevaient à CHF 1'561'558.70, dont CHF 61'081.90 représentaient des intérêts à 1,5% pour la période allant du 13 juillet 2008 au 31 mars 2011.

Il laissait à l'AFC-GE le soin de déterminer les titres dont son pupille hériterait dans le cadre de la succession, étant précisé que celle-ci n'était toujours pas partagée en raison de la contestation de l'un des cohéritiers. Il soulignait que le contribuable n'avait droit qu'au 1/16^{ème} de la succession, en raison du pacte successoral qu'il avait conclu en 1987 avec le de cujus et dans lequel il avait renoncé à une partie de la succession en faveur de sa fille, Madame B. _____ également héritière.

- 9) Le 9 août 2011, l'AFC-GE a notifié au contribuable un bordereau de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2010. Au titre de l'impôt sur la fortune, une somme de CHF 1'561'559.- était retenue sous la rubrique n° 16.50 « successions non partagées ». Aucun revenu issu de cette fortune n'était en revanche taxé.
- 10) Par courrier recommandé du 7 septembre 2011, le contribuable a, par l'intermédiaire de son tuteur, formé réclamation contre le bordereau précité.

L'AFC-GE ne pouvait pas imposer la somme de CHF 1'561'559.-, qu'il était susceptible d'hériter à teneur de la convention de partage successoral du 4 juillet 2011, puisque la succession du de cujus faisait l'objet d'un litige encore pendant devant les autorités judiciaires bernoises compétentes et n'était toujours pas liquidée. L'un de ses cohéritiers contestait tant le partage que la quotité de la succession, de sorte qu'il n'avait pas encore perçu le moindre centime de son héritage qui ne lui serait vraisemblablement pas versé avant de longs mois, voire des années. Lui-même était insolvable, ne percevait pas de revenu et bénéficiait des prestations de l'Hospice général depuis de très nombreuses années. Ses dettes étaient importantes et il n'avait plus de quoi payer ses frais d'EMS qui s'élevaient à plus de CHF 50'000.-. Il ne disposait d'aucune fortune imposable pour la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2010, de sorte que le bordereau litigieux devait être annulé.

- 11) Le 28 septembre 2011, l'AFC-GE a accusé réception de cette réclamation. Pour l'examen de cette dernière, le contribuable devait compléter et lui remettre, d'ici au 26 octobre 2011, l'annexe à la déclaration fiscale 2010 relative aux successions non partagées. Dans le même délai, il devait également produire les extraits bancaires ou relevés fiscaux au 31 décembre 2010 de tous les comptes et titres de la succession, afin que les actifs nets de cette dernière puissent être déterminés.

L'imposition d'un contribuable défunt s'arrêtait au jour de son décès. Il appartenait à ses héritiers de reprendre, en leur nom et à concurrence de leur quote-part, les actifs et passifs de la succession dès le lendemain du décès et ce,

même si la succession n'était pas encore partagée. L'AFC-GE soulignait encore que la déclaration de succession ne pouvait remplacer l'annexe dont le complètement était requis en raison du fait que les actifs n'étaient pas évalués à la même période (date du décès, respectivement fin de la période fiscale). S'il ne disposait pas des informations demandées, il lui appartenait de s'adresser au notaire en charge de la succession ou à l'exécuteur testamentaire.

- 12) Le 3 octobre 2011, le tuteur du contribuable a sollicité un délai supplémentaire pour produire les documents précités.

La répartition des actifs de la succession venait d'être effectuée et les montants que le contribuable allait percevoir seraient deux fois plus importants que ceux initialement déclarés. Un nouvel acte de partage était en cours de préparation et serait signé par tous les héritiers d'ici à la fin du mois de novembre 2011.

- 13) Par courrier du 13 octobre 2011, l'AFC-GE a prolongé au 30 novembre 2011 le délai imparti au contribuable pour produire l'annexe relative aux successions non partagées.

- 14) Par courrier recommandé du 20 octobre 2011, le tuteur a informé Me E_____ de ce que l'AFC-GE lui réclamait les extraits bancaires ou relevés fiscaux au 31 décembre 2010 de tous les comptes et titres mentionnés dans son inventaire du 7 octobre 2009. Dès lors que son pupille ou lui-même n'en disposaient pas, il le remerciait de bien vouloir lui transmettre ces informations essentielles par retour de courrier.

- 15) Le 31 octobre 2011, le contribuable a reçu sur son compte bancaire la somme de CHF 1'613'761.95 correspondant à sa part dans la succession du de cujus.

- 16) Le 29 novembre 2011, le tuteur du contribuable a sollicité de l'AFC-GE une prolongation de délai à la fin du mois de janvier 2012. Malgré ses demandes répétées, il n'avait pas encore obtenu de Me E_____, exécuteur testamentaire du de cujus, les divers documents demandés.

- 17) Le 30 novembre 2011, le tuteur a remis à l'AFC-GE la copie d'une nouvelle convention de partage de la succession du de cujus, établie le 13 septembre 2011, et comportant la signature de tous les héritiers. Selon ce document, la part successorale du contribuable s'élevait à CHF 1'613'761.95, dont CHF 99'835.05 représentaient des intérêts à 2% pour la période allant du 13 juillet 2008 au 31 octobre 2011.

Il priait l'AFC-GE de bien vouloir se déterminer de manière informelle sur la taxation du contribuable, compte tenu du fait que ce dernier avait reçu quelques semaines auparavant le montant précité.

- 18) Le 16 décembre 2011, l'AFC-GE a réitéré sa demande de renseignements du 28 septembre 2011, constatant que le contribuable n'y avait pas répondu. Un délai au 23 janvier 2012 lui était imparti pour fournir l'annexe à la déclaration 2010 relative aux successions non partagées.
- 19) Le 17 janvier 2012, le tuteur du contribuable a fait parvenir à l'AFC-GE l'annexe en question. Selon les renseignements fournis, tous les biens immobiliers de la succession se situaient hors du canton de Genève et avaient été partagés entre les autres héritiers. S'agissant de la part du contribuable, elle s'élevait au 1/16^{ème} de la succession. Aucun montant n'était toutefois indiqué sous la rubrique afférente aux valeurs mobilières, renvoi étant à cet égard fait à la convention de partage de Me E_____ du 13 septembre 2011.
- 20) Par courrier du 17 février 2012, l'AFC-GE a imparti au contribuable un nouveau délai échéant le 16 mars 2012 pour produire les justificatifs des titres et des comptes qui, selon la convention de partage précitée, avaient rapporté des revenus à hauteur de CHF 90'000.- environ.
- 21) Demeurée sans nouvelle du contribuable, l'AFC-GE a, le 7 mai 2012, rappelé à son tuteur la nécessité de donner suite à sa demande de renseignements du 17 février 2012. Un ultime délai au 29 mai 2012 lui était imparti pour ce faire. À teneur des art. 37 et 68 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), le contribuable qui, malgré sommation, ne remplissait pas les obligations légales lui incombant pouvait être taxé d'office et s'exposait à une amende.
- 22) Par courrier recommandé du 10 mai 2012, le tuteur a informé l'AFC-GE de ce qu'il avait adressé, le 9 mai 2012, à son service des déclarations des personnes physiques la déclaration fiscale de son pupille relative à l'année 2011. Il joignait à son courrier une copie de cette déclaration et des documents annexés, lesquels répondaient à la demande de renseignements. À plusieurs reprises, il avait sollicité de Me E_____, exécuter testamentaire de la succession du de cujus, des justificatifs supplémentaires qu'il n'avait jamais reçus.

Les annexes mentionnées dans ce courrier n'ont pas été versées à la procédure par les parties.

- 23) Accusant réception de ce courrier, l'AFC-GE a, par courrier du 11 juin 2012, sollicité des informations complémentaires.

Elle souhaitait connaître la provenance des CHF 90'000.- de revenus correspondant à la part successorale de CHF 1'513'926.90 mentionnée en page 12, ch. 3.2, de la convention de partage du 13 septembre 2011. Un délai au 9 juillet 2012 était imparti au contribuable pour répondre.

- 24) Par courrier du 6 juillet 2012, le tuteur de contribuable a répondu que la somme de CHF 99'835.05 figurant au ch. 3.2, page 12, de la convention précitée correspondait aux intérêts dus sur sa part d'héritage de CHF 1'513'926.90, soit au 2% de celle-ci calculé sur 1'187 jours.
- 25) Le 28 septembre 2012, l'AFC-GE a complété sa demande de renseignements.
- Pour déterminer les éléments 2010 de la succession non partagée du de cujus, elle avait besoin des justificatifs et pièces probantes concernant cette période, à savoir ceux concernant les montants de CHF 61'853.06 et de CHF 11'238'980.57 listés sous les chiffres 4 et 5 (« Guthaben bei der Post » et « Guthaben auf Sparkonten und Depots ») de la rubrique « Eheliche Aktiven » de la convention de partage du 13 septembre 2011. En cas de dépôts titres, les relevés fiscaux au 31 décembre 2010 devaient être produits.
- 26) Le 5 octobre 2012, le contribuable est décédé, laissant sa fille Mme B_____ pour seule héritière.
- 27) Le 20 juin 2013, l'AFC-GE a rappelé au tuteur qu'il n'avait pas donné suite à sa demande de renseignements du 28 septembre 2012. Un ultime délai au 10 juillet 2013 était imparti pour la production des justificatifs et pièces probantes requises. En cas de réponse insuffisante à l'échéance de ce délai, elle se verrait dans l'obligation de maintenir la taxation du contribuable ou, cas échéant, de la modifier en sa défaveur.
- 28) Par courrier recommandé du même jour, le tuteur a interpellé Me E_____ afin qu'il lui fournisse tous les documents relatifs aux revenus des titres de la succession jusqu'à son partage. Malgré ses très nombreuses demandes depuis le décès du de cujus, il n'avait jamais reçu les relevés des titres et de tous les revenus de la succession.
- 29) Le 25 juin 2013, il a réitéré sa demande auprès de l'exécuteur testamentaire, lui remettant copie du courrier de l'AFC-GE du 20 juin 2013.
- 30) Par courrier recommandé du 9 juillet 2013, le tuteur du contribuable a transmis à l'AFC-GE tous les documents reçus de l'exécuteur testamentaire le 28 juin 2013, à savoir l'inventaire de la succession du 7 octobre 2009 et des extraits ou relevés bancaires de nombreux comptes du de cujus. Les documents fournis détaillaient les revenus échus du 1^{er} janvier au 13 juillet 2008, date de décès du de cujus.
- 31) Par décision sur réclamation du 22 juillet 2013, l'AFC-GE a maintenu son bordereau de taxation ICC 2010 du 9 août 2011.

En dépit de ses nombreuses demandes en ce sens, le contribuable n'avait pas remis les pièces permettant de déterminer avec précision le montant imposable de la succession au 31 décembre 2010, ni les revenus échus durant la période fiscale en cause. Partant de ce constat, la taxation litigieuse devait être maintenue.

- 32) Par acte du 12 septembre 2013, l'hoirie du contribuable, soit pour elle Mme B_____ (ci-après : la recourante), a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI ou tribunal) contre la décision précitée, concluant à son annulation et à la condamnation de l'AFC-GE « en tous les frais et dépens ».

Entre le 3 novembre 2008 et 13 mai 2009, le tuteur du contribuable avait écrit plusieurs courriers à Me E_____, afin qu'il lui transmette l'inventaire de la succession du de cujus et toutes les pièces justificatives utiles. En dépit de ces démarches, l'état de cette succession n'était, en 2010, connu ni du tuteur précité, ni des autres héritiers, dans la mesure où l'inventaire du 7 octobre 2009 était contesté par l'un d'entre eux. L'AFC-GE ne pouvait ainsi pas se fonder sur la convention de partage successoral du 4 juillet 2011 pour déterminer la fortune imposable du contribuable au titre de succession non partagée, ce d'autant que ladite évaluation de la succession était postérieure à la période fiscale en cause. À l'époque de la taxation litigieuse, qui s'élevait à CHF 9'618.20, les dettes du contribuable étaient très importantes (CHF 70'000.- environ) et son revenu annuel imposable ne s'élevait qu'à CHF 21'667.-. Le contribuable devait également CHF 300'000.- à l'Hospice général. Conformément aux justificatifs annexés à sa déclaration fiscale, sa fortune brute ne se montait qu'à CHF 1'903.15 au 31 décembre 2010.

L'autorité intimée avait fait preuve de formalisme excessif. Sa décision sur réclamation du 22 juillet 2013 constituait un déni de justice formel et devait être annulée de ce chef également. Elle s'était contentée de prétendre que toutes les pièces justificatives ne lui avaient pas été adressées, alors que la totalité des documents existants lui avait été fourni.

- 33) Le 17 décembre 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, s'en rapportant à justice quant à sa recevabilité.

Tous les documents bancaires qui lui avaient été remis concernaient l'année 2008, soit l'année du décès du de cujus. En dépit de ses nombreuses demandes, les relevés de l'année 2010 n'avaient pas été produits par le contribuable. En vertu des règles sur le fardeau de la preuve, la taxation litigieuse devait être confirmée.

- 34) Les 23 décembre 2013 et 21 janvier 2014, les parties ont échangé de nouvelles écritures, persistant dans leurs conclusions.

- 35) Par jugement du 10 novembre 2014, le TAPI a rejeté le recours.

La fortune imposable se déterminait d'après son état à la fin de la période fiscale, tandis que chacun des hoirs payait les impôts sur la part de capital et de revenus d'une succession à laquelle il avait droit. Or, en dépit de très nombreuses demandes rappelant ces principes, ni le contribuable, ni son tuteur, ni la recourante n'avaient produit de justificatifs des avoirs dépendant de la succession du de cujus au 31 décembre 2010. Les seuls relevés bancaires versés à la procédure avaient trait à la période 2008 et étaient inutilisables. C'est dès lors avec raison que l'AFC-GE avait imposé le contribuable sur le seul chiffre qui lui était connu et qui ressortait du projet de convention de partage successoral transmis par son tuteur. Il était d'autant plus malvenu de la part de ce dernier de contester la taxation intervenue qu'il avait lui-même admis que son pupille avait reçu quelques mois plus tard un montant plus élevé, la différence s'expliquant non seulement par le fait que la part successorale en cause était plus élevée d'environ CHF 13'000.-, mais aussi que les intérêts sur cette part avaient augmenté de plus de CHF 38'000.-.

Dans de telles circonstances, la taxation intervenue n'était pas constitutive d'un déni de justice. Elle apparaissait comme très modérée, dans la mesure où aucun revenu des avoirs dépendant de la succession n'avait été imposé, alors même que celle-ci était notamment composée de titres, lesquels avaient certainement produit des dividendes et revenus substantiels. Le tribunal n'entendait toutefois pas substituer son pouvoir d'appréciation à celui de l'AFC-GE, qui connaissait ces éléments, et renonçait à ordonner une *reformatio in pejus*.

Pour le reste, et s'agissant de la dette envers l'Hospice général évoquée dans le recours, le contribuable n'avait pas conclu formellement à sa déduction, ni produit un quelconque justificatif permettant de l'attester.

- 36) Par acte du 15 décembre 2014, Mme B_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à l'annulation de ce dernier, de la décision sur réclamation du 22 juillet 2013, ainsi que du bordereau ICC 2010 du 9 août 2011, « sous suite de frais et dépens ».

En 2010, tant le partage que la quotité de la succession du de cujus étaient contestés, grief que ni l'AFC-GE, ni le TAPI n'avaient examiné, commettant ce faisant un déni de justif formel.

L'autorité intimée ne pouvait pas se baser sur un projet de convention de partage successoral du 4 juillet 2011, qui n'avait pas été signé par les héritiers, pour déterminer la fortune imposable du contribuable au 31 décembre 2010. De manière totalement arbitraire, elle n'avait pas pris en compte le fait que la succession du de cujus était contestée en 2010, de même que l'insolvabilité du recourant durant cette période. Il était également arbitraire d'imposer un contribuable sur une succession non partagée, lorsque celui-ci risquait de devoir

attendre des années avant de pouvoir disposer de sa part successorale et se trouvait dans une situation financière obérée. Le contribuable n'aurait pas pu s'acquitter de l'impôt réclamé et aurait fait l'objet de poursuites. Ce n'est qu'après avoir perçu son héritage de très nombreux mois plus tard qu'il aurait pu régler ses impôts, mais aurait alors dû supporter des intérêts moratoires.

37) Le 22 décembre 2014, le TAPI a transmis son dossier à la chambre administrative, sans formuler d'observations.

38) Le 9 janvier 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

S'agissant des faits constitutifs d'un droit, le fardeau de la preuve incombait à celui qui entendait s'en prévaloir. Ainsi, quand bien même l'administration et la juridiction administrative devaient établir les faits d'office, la règle de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) s'appliquait par analogie lorsque les preuves faisaient défaut. En procédure administrative, les parties étaient en outre tenues de collaborer à la constatation des faits. Lorsque les preuves faisaient défaut ou que l'on ne pouvait raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle les recueille, le fardeau de la preuve incombait à l'administré.

Aucune pièce ou justificatif susceptible de démontrer le caractère inexact de la détermination de la fortune imposable du contribuable au 31 décembre 2010 n'ayant été produit, l'on ne pouvait reprocher au TAPI ou à elle-même d'avoir commis un quelconque déni de justice formel. Le montant de CHF 1'561'559.- retenu le 9 août 2011 en tant que fortune provenant d'une succession non partagée n'était aucunement arbitraire, dans la mesure où la somme finalement perçue par le contribuable le 31 octobre 2011 s'élevait à CHF 1'613'761.95. Ce dernier fait, admis par la recourante, permettait d'écarter l'ensemble des griefs soulevés, dont on pouvait se demander s'ils n'étaient pas constitutifs d'abus de droit.

39) Le 14 janvier 2015, la chambre administrative a imparti à la recourante un délai au 20 février 2015 pour répliquer et se déterminer sur l'éventuelle application de l'art. 88 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) concernant l'emploi abusif des procédures.

40) Le 20 février 2015, la recourante a persisté dans ses conclusions.

Contrairement à ce que soutenait l'AFC-GE, le contribuable avait annexé à sa déclaration fiscale 2010 absolument toutes les pièces utiles permettant d'établir l'état de sa fortune au 31 décembre 2010, à savoir l'attestation du Crédit Suisse concernant son compte bancaire, les certificats de ses revenus perçus de l'Assurance invalidité, de l'Assurance militaire et de l'Hospice général, les justificatifs de ses frais médicaux, ainsi que les justificatifs de ses intérêts et dettes chirographaires. Suite à la demande de renseignements du 28 septembre 2011, qui réclamait les extraits bancaires et relevés fiscaux du de cujus au 31 décembre

2010, son tuteur s'était empressé de requérir ces documents auprès de Me E_____, dans la mesure où lui-même n'en disposait pas. Aussitôt qu'il avait été en mesure de le faire, il avait donné suite à cette demande, en envoyant à l'AFC-GE, par courrier du 9 juillet 2013, tous les relevés du de cujus que l'exécuteur testamentaire venait de lui transmettre.

Le litige ne portait pas sur le devoir de collaboration du contribuable. Son grief en violation de l'interdiction du déni de justice formel résultait de ce que ni l'autorité intimée, ni le TAPI n'avaient tenu compte du fait que jusqu'en 2011, il ne disposait d'aucun document faisant état des avoirs de la succession de son père et ignorait s'il allait en recevoir une quelconque part. Il avait maintes fois allégué que la procédure en contestation de la succession n'avait pris fin qu'en 2011 et que ce n'était qu'à partir de ce moment-là que la part dévolue à chaque héritier avait pu être déterminée. Partant, la fortune provenant de cette succession non partagée ne pouvait pas être prise en compte pour une période fiscale antérieure au projet de convention de partage successoral du 4 juillet 2011. Le recours n'était pas abusif, mais au contraire pleinement fondé.

- 41) Le 26 février 2015, la juge déléguée a transmis cette écriture à l'autorité intimée, respectivement informé les parties de ce que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 7 al. 2 LPFisc ; art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) a. Selon l'art. 560 CC, les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte, soit à compter du décès (art. 537 al. 1 CC). Ils sont saisis des créances et actions, des droits de propriété et autres droits réels, ainsi que des biens qui se trouvaient en la possession du défunt et sont personnellement tenus de ses dettes, sous réserve des exceptions prévues par la loi (art. 560 al. 2 CC).

b. La doctrine précise que l'acquisition des droits de propriété ou de créance au sens de l'art. 560 al. 2 CC se produit sans que ne soient observées les formalités de l'acquisition entre vifs (Jean GUINAND/Martin STETTLER/Audrey LEUBA, Droit des successions, 6^{ème} éd., 2005, p. 219, n. 449).

c. Dans le canton de Genève, les personnes physiques sont imposées chaque année sur le revenu, ainsi que sur la fortune (art. 1 let. a de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05).

d. Conformément à l'art. 9 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), les hoiries ne sont pas imposées comme telles, au motif qu'elles ne disposent pas de la personnalité juridique ; chacun des hoirs paie les impôts sur la part de capital et de revenu à laquelle il a droit.

e. À compter de l'ouverture d'une succession et jusqu'à son partage, chacun des héritiers doit ainsi ajouter à ses propres éléments imposables la part de succession qui lui revient (Xavier OBSERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 89, n. 52 ; Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2002, p. 47, n. 24).

f. Si les dévolutions de fortune ensuite d'une succession sont, dans un premier temps, exonérées de l'ICC sur le revenu (art. 27 let. d LIPP ; art. 7 al. 4 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14), elles n'en demeurent pas moins soumises à l'impôt sur la fortune (art. 47 LIPP).

g. La fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 64 al. 1 LIPP). Celle dévolue par succession à un contribuable au cours de la période fiscale n'est imposable qu'à partir de la date de la dévolution (art. 64 al. 4 LIPP).

En l'espèce, le litige concerne l'ICC sur la fortune dû par le contribuable pour la période fiscale de 2010. Au moment déterminant, soit au 31 décembre 2010, le contribuable avait déjà acquis la propriété d'une part de la succession du de cujus. La part d'actifs nets de la succession, à laquelle il avait droit en sa qualité d'héritier du de cujus, faisait en effet partie intégrante de sa fortune depuis le 13 juillet 2008, date du décès de son père. Sur le principe, l'AFC-GE était ainsi parfaitement fondée à imposer cette part de succession au titre de la fortune, en estimant sa valeur vénale au 31 décembre 2010 (art. 49 LIPP).

- 3) La recourante reproche à l'AFC-GE, comme au TAPI de n'avoir pas tenu compte du fait qu'en 2010, tant le partage que la quotité de la succession du de cujus étaient contestés par l'un des cohéritiers du contribuable. Ce faisant, lesdites autorités auraient commis un déni de justice formel.

Selon la doctrine, l'autorité qui refuse expressément de statuer, alors qu'elle en a l'obligation, commet un déni de justice formel (ATF 135 I 6 consid. 2.1), qui constitue une violation de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Il en est de même de l'autorité qui ne statue que partiellement (arrêts du Tribunal fédéral 5A_578/2010 du 19 novembre 2010 ; 5A_279/2010 du 24 juin 2010 consid. 3.3 et les arrêts cités ; 2C_601/2010 du 21 décembre 2010 publié in RDAF 2011 II 163 ss), notamment si elle ne traite pas d'un grief relevant de sa compétence, motivé de

façon suffisante et pertinent pour l'issue du litige (SJ 2007 I 472 p. 473-474 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 1499).

En l'espèce, il n'a échappé ni à l'AFC-GE, ni au TAPI qu'en 2010, la succession du de cujus n'était pas encore partagée, respectivement faisait l'objet d'un litige pendant devant les autorités judiciaires bernoises compétentes. Par courrier du 28 septembre 2011, la première a en effet expressément signalé au contribuable que ces circonstances ne faisaient pas obstacle à l'imposition, au titre de la fortune, de la part successorale qu'il avait héritée au lendemain du décès de son père. Le jugement du TAPI mentionne également les circonstances dont la recourante fait grand cas.

Ces deux autorités n'ont donc commis aucun déni de justice formel. Elles n'ont pas omis de traiter un grief soulevé par le contribuable, mais ont uniquement considéré que les faits dont ce dernier se prévalait n'étaient pas pertinents pour l'issue du litige. C'est cette appréciation juridique que la recourante conteste et qu'il reste à examiner.

- 4) Selon la recourante, la part successorale dévolue au contribuable ne pouvait pas être imposée au titre de la fortune en 2010, au motif qu'à cette époque, le partage de la succession faisait l'objet d'un litige et que le montant de cette part n'était pas encore connu. À son sens, l'AFC-GE ne pouvait pas déterminer la valeur de ladite part sur la base du projet de convention de partage successoral du 4 juillet 2011, aux motifs que ce document n'avait pas recueilli l'aval de tous les héritiers et qu'il a été établi postérieurement à la période fiscale en cause.

a. Selon l'art. 26 al. 2 LPFisc, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète en indiquant notamment tous les éléments du revenu, du bénéfice, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposables ou non (let. a). Il doit signer personnellement la déclaration et la remettre au département, avec les annexes prescrites, dans le délai qui lui a été imparti. Parmi ces annexes, figure celle relative aux successions non partagées dans laquelle les valeurs mobilières concernées doivent être chiffrées.

b. Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 31 al. 1 LPFisc). Sur demande du département, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 31 al. 2 LPFisc).

c. Le département procède à la taxation des impôts sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 LPFisc).

d. En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Il incombe en particulier à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 7b ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011). Les règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2A.105/2007 du 3 septembre 2007).

e. Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 138 I 49 consid. 7.1 p. 51 et les arrêts cités). A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que lorsque celle-ci est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, si elle a été adoptée sans motif objectif ou en violation d'un droit certain (ATF 136 III 552 consid. 4.2 p. 560 ; 132 III 209 consid. 2.1 p. 211 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_227/2012 du 11 avril 2012). L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que la motivation formulée soit insoutenable, il faut encore que la décision apparaisse arbitraire dans son résultat (ATF 138 III 378 consid. 6.1 p. 380 ; 138 I 49 consid. 7.1 p. 51 ; 137 I 1 consid. 2.4 p. 5 ; 136 I 316 consid. 2.2.2 p. 318 ; 134 II 124 consid. 4.1 p. 133 et les arrêts cités). Appelé à examiner le caractère arbitraire d'une décision, la chambre de céans suit le raisonnement du Tribunal fédéral en la matière (ATA/661/2012 du 25 septembre 2012 consid. 5 et les arrêts cités).

En tant qu'il conteste le principe même de l'imposition au titre de la fortune de la part de succession non partagée dévolue au contribuable, le recours est infondé pour les motifs d'ores et déjà exposés ci-dessus. Le fait que la part de fortune héritée par le contribuable n'était pas disponible, ni définitivement fixée en 2010, ne modifie pas le fait que, d'un point de vue juridique, le contribuable avait déjà acquis la propriété de cette part dès 2008 et devait, partant, l'ajouter à ses propres éléments imposables pour l'année fiscale en cause. La jurisprudence l'a confirmé à plusieurs reprises (ATA/157/2002 du 26 mars 2002 ; ATA/237/2011 du 12 avril 2011), tandis que sur recours interjeté contre le second

arrêt cité, le Tribunal fédéral a précisé qu'il importait peu que la valeur exacte d'une succession ne puisse être établie que postérieurement à la période fiscale litigieuse (arrêt du Tribunal fédéral 2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 6.2). Une autre conclusion reviendrait à faire fi du principe contenu à l'art. 560 al. 1 CC selon lequel l'acquisition de la succession par les héritiers découle directement et de plein droit du décès du de cujus.

Ainsi, le fait que l'AFC-GE se soit basée sur un projet de convention de partage successoral établi le 4 juillet 2011 pour estimer la valeur de la part successorale du contribuable en 2010 n'est pas critiquable en soi. Il a au demeurant débouché sur une décision de taxation parfaitement mesurée.

Bien que l'autorité intimée en ait fait la demande à plusieurs reprises, respectivement ait accordé de longs délais au contribuable pour satisfaire à son obligation de collaboration, ce dernier n'a en effet jamais fourni les justificatifs et pièces probantes qui auraient permis d'établir avec plus de précision la valeur de sa part successorale au 31 décembre 2010. Les seuls relevés bancaires que l'intéressé a remis à l'AFC-GE l'ont été ultérieurement, soit durant la procédure de réclamation, et ne donnaient des indications que sur la valeur de la succession au jour du décès du de cujus. Or, il appartenait au contribuable de fournir les justificatifs requis, dont l'absence lui est opposable en vertu des règles relatives au fardeau de la preuve et ce, quelques soient les difficultés qu'il aurait rencontrées à les obtenir auprès de l'exécuteur testamentaire bernois.

L'on ne peut ainsi pas reprocher à l'AFC-GE d'avoir, dans sa décision de taxation du 9 août 2011, estimé la part successorale revenant au contribuable à CHF 1'561'559.-, dans la mesure où ce montant ressortait du seul document remis par l'intéressé et qui donnait une indication chiffrée de la valeur de sa part pour la période fiscale en cause.

La décision de taxation du 9 août 2011 apparaît d'autant moins choquante qu'elle a été maintenue sur réclamation, soit à un moment où les dernières informations fournies par le contribuable permettaient de conclure à une part d'héritage plus conséquente encore. La chronologie des faits montre en effet que l'AFC-GE a été particulièrement clémente à l'égard de l'intéressé : en exécution de la convention de partage conclue par les héritiers le 13 septembre 2011, soit un mois à peine après que la décision querellée ait été rendue, c'est la somme de CHF 1'613'761.95 qui, le 31 octobre 2011, a été versée sur le compte bancaire du contribuable à titre de part successorale. Entre le projet du 4 juillet 2011 et l'accord définitif du 13 septembre 2011, cette dernière a donc augmenté d'environ CHF 13'000.- sur le seul montant dû en capital, ce qui aurait permis à l'AFC-GE de procéder à une *reformatio in pejus* dans sa décision sur réclamation. Comme l'a pertinemment relevé le TAPI, l'autorité intimée a, au surplus, renoncé à taxer les importants revenus que les avoirs dépendant de la succession du de cujus ont

vraisemblablement produits en 2010, faute pour le contribuable d'avoir produit les relevés bancaires qui auraient permis d'en déterminer le montant exact.

Le grief de violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire soulevé par la recourante doit être d'autant plus rejeté que le contribuable ne se trouvait pas dans la situation qu'elle présente comme insoutenable et qui consisterait à imposer une personne insolvable sur un héritage dont elle ne pourrait pas disposer avant plusieurs années. Cette hypothèse n'était aucunement réalisée en l'espèce, puisque le contribuable a perçu sa part successorale en cours de procédure de réclamation, dans les trois mois suivant la décision de taxation querellée.

- 5) Selon l'art. 88 al. 1 LPA, la juridiction administrative peut prononcer une amende à l'égard de celui dont le recours, l'action, la demande en interprétation ou en révision est jugée téméraire ou constitutive d'un emploi abusif des procédures prévues par la loi. La recourante a été invitée expressément à se déterminer sur cette question.

Comme l'ont fait l'autorité intimée et le TAPI avant elle, la chambre de céans renoncera à ordonner la *reformatio in pejus* de la décision sur réclamation querellée. Elle considère néanmoins que la témérité du recours formé devant elle doit être sanctionnée et ce, pour plusieurs motifs : d'abord, parce que la recourante s'est contentée de reprendre ses griefs de première instance, alors que le TAPI les avait clairement écartés, non sans avoir mis en exergue le risque de *reformatio in pejus* encouru, respectivement les fondements légaux à l'origine de l'imposition querellée. Ignorant purement et simplement ce jugement, elle n'a pas tenté de contester l'appréciation juridique du premier juge, ni formulé de critiques à l'encontre des réponses pertinentes qui lui avaient été opposées. La recourante n'a ensuite pas profité de la présente procédure pour produire les justificatifs qu'on lui réclamait depuis le 17 juin 2011, afin que la valeur de la part successorale puisse être précisément établie pour la période fiscale litigieuse, préférant soutenir qu'elle avait parfaitement assumé son obligation de collaboration en produisant des justificatifs remontant à 2008. Enfin, appelée à se déterminer sur l'application de l'art. 88 LPA, la recourante a cru bon contester le principe de l'imposition, au titre de la fortune, de la part d'un héritier dans une succession non partagée, en parfaite contradiction avec les dispositions légales applicables que son avocat, également du tuteur du contribuable, ne pouvait ignorer.

Il ressort de ces circonstances que le but réellement poursuivi par la recourante n'était pas de contester une taxation considérée comme illégitime, mais uniquement d'en retarder les effets. Un tel comportement doit être sanctionné par le prononcé d'une amende pour emploi abusif des procédures d'un montant de CHF 1'000.- (ATA/18/2005 du 18 janvier 2005).

- 6) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

Une amende de CHF 1'000.- sera mise à la charge de la recourante pour emploi abusif des procédures (art. 88 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 décembre 2014 par l'Hoirie de feu Monsieur A_____, soit pour elle Madame B_____, contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 novembre 2014 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'000.- ;

met à la charge de la recourante une amende de CHF 1'000.- pour emploi abusif des procédures ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Olivier Wasmer, avocat de la recourante, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

la présidente siégeant :

M. Rodriguez Ellwanger

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :