

du 23 septembre 2003

dans la cause

HOIRIE DE FEU MONSIEUR U.O.
représentée par M. G.O.

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Monsieur U.O_____, originaire de Genève et Demoret (VD), né _____ 1950, divorcé, sans domicile fixe, est décédé le 27 juin 1996 à Puerto de Livingston au Guatemala.
2. Sa succession était réglée dans un testament daté et signé du 13 avril 1994, lequel désignait Monsieur G.O_____, frère du défunt, domicilié en Suisse, comme exécuteur testamentaire et trustee.
3. Par décision de la Justice de Paix du canton de Genève du 22 mai 1997, le for successoral a été admis à Genève.
4. Selon procès-verbal d'inventaire au décès établi le 28 août 1997, le défunt était propriétaire d'un bateau à voile au Guatemala, d'un compte au Crédit Suisse de Lucerne d'environ 1'200'000.-, d'un compte auprès de la SBS à Malter (LU) d'environ CHF 2'500.-, d'un compte de régie concernant six appartements en PPE sis à Lucerne et d'un avoir d'environ US\$ 400'000.- en dépôt chez Me Mc Neill Poole au Canada.
5. Par plis des 12 janvier et 24 février 1998, M. O_____ a avisé le service des successions de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) qu'il n'était pas encore en possession de tous les renseignements nécessaires concernant les actifs situés au Guatemala et au Canada. Il sollicitait une prolongation de délai au 30 avril 1998 pour établir l'inventaire définitif de la succession.

En ce qui concernait les actifs du défunt au Guatemala, M. O_____ a notamment précisé, dans un courrier du 12 mai 1998, que son frère avait acquis un genre de petite auberge à Puerto de Livingston qu'il voulait remettre en état et y possédait un voilier. Ces deux biens avaient fait l'objet de pillages, il était très difficile de leur attribuer une valeur quelconque et douteux qu'ils puissent être réalisés.

S'agissant des intérêts de retard au sens des articles 60 et 61 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS ; D 3 25), M. O_____ précisait que Genève avait été admis en tant que for

successoral le 10 juin 1997, de sorte que tout intérêt de retard, en accord avec cette loi, se calculerait à partir du 11 octobre 1997, au plus tôt.

6. Le 15 mai 1998, M. O_____ a transmis à l'AFC l'inventaire complémentaire au procès-verbal établi le 28 août 1997 d'après lequel l'actif net de la succession ascendait à CHF 2'250'524.-.

Quant à la déclaration de succession, du 31 juillet 1998, elle mentionnait un avoir net imposable de CHF 2'243'165.-.

7. Le 12 octobre 1998, l'AFC a notifié à l'exécuteur testamentaire un bordereau de droits de succession de CHF 144'237.55.

L'avoir successoral net imposable était fixé à CHF 816'205.- après avoir écarté le passif (CHF 101'195.-) à concurrence des actifs au Guatemala, vu l'absence de convention internationale en matière successorale entre ce pays et la Suisse. La valeur vénale de l'immeuble au Guatemala était estimée à US\$ 250'000.-.

8. Ce bordereau a fait l'objet d'une réclamation le 10 novembre 1998 portant notamment sur l'évaluation de l'immeuble au Guatemala.

En ce qui concernait les intérêts, M. O_____ rappelait qu'ils ne pouvaient être comptés qu'à partir du 10 juin 1997. Étant donné qu'il avait quatre mois pour déposer la déclaration de succession, les intérêts de retard devaient donc s'appliquer à partir du 10 octobre 1997, à 4,25 % pour l'année 1997 et à 4% pour l'année 1998.

9. Par décision du 8 février 1998, l'AFC a opéré un dégrèvement de CHF 12'824.95 suite à la nouvelle répartition des parts héréditaires communiquée par la recourante. La réclamation était écartée pour le surplus et le principe de la taxation, relative aux intérêts, confirmé.

10. M. O_____ a interjeté recours le 10 mars 1999 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) contre cette décision. Il a conclu à son annulation ainsi qu'à la distraction des dettes successorales à concurrence de CHF 11'134.-.

C'était à tort que l'AFC refusait la déduction des dettes de l'hoirie en se fondant sur l'article 14 alinéa 6 LDS attendu que la succession comprenait un immeuble sis au Guatemala, pays avec lequel la Suisse n'avait pas conclu de convention en matière de double imposition. En effet, selon télécopie du 24 juin 1998 d'un avocat guatémaltèque, il était très incertain que l'hoirie puisse prendre un jour possession dudit immeuble, attendu que l'acquisition de biens immobiliers au bord de la mer ou d'un lac était limitée aux personnes possédant la nationalité guatémaltèque. Le défunt n'était par conséquent jamais devenu propriétaire de l'immeuble en question lequel n'appartenait pas à l'hoirie.

11. Dans sa réponse à la commission du 10 novembre 1999, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Aucune estimation de la valeur de l'auberge sise au Guatemala, au jour du décès de M. U.O_____, n'avait été portée à sa connaissance. C'était donc à juste titre qu'elle avait retenu, comme valeur de ce bien, un montant de CHF 287'000.- (US\$ 250'000.-), alors même qu'une plus value sur le montant d'acquisition aurait pu être présumée. L'exécuteur testamentaire n'avait d'ailleurs pas été en mesure de produire un document justificatif pour démontrer que la valeur de l'auberge au jour du décès s'élevait à un montant inférieur. Ainsi, à défaut de convention internationale en matière de double imposition avec le Guatemala, le montant de CHF 11'134.- ne saurait être admis au titre de dettes grevant la succession puisqu'il n'excédait pas la valeur de l'auberge.

12. Le représentant de l'hoirie a fait parvenir ses observations au mémoire-réponse de l'AFC le 24 novembre 1999.

La question à trancher était celle de savoir si la succession pouvait être considérée comme propriétaire de l'immeuble au Guatemala dès lors que selon la constitution de ce pays, l'acquisition de biens immobiliers au bord de la mer ou d'un lac était limitée aux personnes possédant la nationalité guatémaltèque.

13. Les 9 décembre 1999 et 10 janvier 2000, M. O_____ a fait parvenir à la commission, pour information, copie de diverses pièces attestant qu'au regard de la loi guatémaltèque, le défunt ne pouvait pas

devenir propriétaire de l'immeuble sis dans ce pays.

14. Par décision n° 151 du 26 octobre 2000, la commission s'est prononcée sur le problème de la distraction des dettes successorales afférentes à la succession de feu M. U.O_____.

Elle a admis le recours, jugeant que l'exception prévue à l'article 14 alinéa 6 LDS n'était pas applicable en l'espèce, le défunt n'étant jamais devenu légalement propriétaire de l'immeuble sis au Guatemala.

Les dettes grevant la succession en CHF 11'134.- devait dès lors être défalquées dans la détermination de l'avoir successoral net imposable, sous réserve de la répartition intercantonale.

15. Cette décision, n'ayant pas fait l'objet d'un recours au Tribunal administratif, est entrée en force dans les trente jours dès sa notification.

16. Le 13 mars 2001, M. O_____ s'est adressé à la commission afin de l'informer du fait qu'il n'avait toujours rien reçu de la part de l'AFC.

17. Dans le courant du même mois, l'AFC a remis à l'hoirie un bordereau de supplément de droit de CHF 7'155.90. Le montant de l'avoir net imposable était réduit, l'immeuble sis au Guatemala ayant été écarté de la taxation. Le décompte final se présentait comme suit :

montant des droits	- 342.20
centimes additionnels	- 246.40
<u>intérêts débiteurs</u>	<u>7'743.50</u>
Total	7'155.90
Solde dû	138'568.50

18. Une réclamation a été déposée le 11 avril 2001 contre ledit bordereau.

L'hoirie faisait grief à l'administration d'avoir majoré le montant de l'intérêt et s'insurgeait qu'il ait fallu presque cinq mois à l'AFC pour envoyer un nouveau bordereau. De même, il était inconcevable qu'il faille attendre plus de deux ans pour obtenir une décision sur une question qui n'avait rien de compliqué. Elle considérait comme une punition le fait que l'AFC ait mis à sa charge des intérêts débiteurs dont le montant

exorbitant était dû uniquement à la lenteur de la procédure. Elle invoquait pour le surplus une violation de l'article 29 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) qui garantissait une procédure judiciaire ou administrative équitable et une cause jugée dans des délais raisonnables.

19. Par décision du 16 mai 2001, l'AFC a écarté cette réclamation.

Les intérêts litigieux étaient des intérêts de bonification qui commençaient à courir objectivement à compter du quatrième mois qui suivait le décès. Ils étaient dus quelles que soient les raisons de la longueur de la procédure de la taxation. Les modalités de paiement et de calcul des intérêts étaient expressément réglés par la LDS. Enfin, l'AFC avait informé à plusieurs reprises le représentant de l'hoirie de sa faculté de verser des acomptes, afin de diminuer d'autant le montant des droits portant intérêts.

20. Un recours a été interjeté le 16 juin 2001, auprès de la commission, contre la décision précitée. L'hoirie concluait principalement à ce que l'administration renonce aux intérêts débiteurs en CHF 7'743.50 et, subsidiairement, à ce que ceux-ci soient réduits à un montant plus équitable correspondant à une procédure qui se serait déroulée dans un délai acceptable de quelques mois.

En voulant fixer par le biais d'une expertise la valeur d'un immeuble sis à l'étranger alors qu'elle savait pertinemment que l'établissement de celle-ci ne pouvait être apporté, l'AFC avait commis un déni de justice. De même, elle commettait un abus de droit en faisant traîner une procédure pendant des années, en remettant un bordereau avec plus d'un mois de retard après la date de son établissement et en mettant à la charge de l'hoirie les conséquences de ses lenteurs.

21. Dans sa réponse à la commission du 17 octobre 2001, l'AFC, reprenant pour l'essentiel l'argumentation de sa décision du 16 mai 2001, a conclu au rejet du recours.

Elle rappelait pour le surplus que le représentant de l'hoirie avait été avisé qu'un intérêt était dû et continuait à courir pendant toute la durée de la

procédure de réclamation et de recours, indépendamment de toute faute du contribuable.

22. Par décision du 27 février 2003, la commission a rejeté le recours interjeté par l'hoirie O_____.

Si la procédure avait "traîné", c'était essentiellement dû au défaut de collaboration du représentant. Pour toutes les successions ouvertes dans le canton de Genève, les intérêts de bonification au sens de l'article 61 A LDS commençaient à courir à compter du 1er jour du 5ème mois du décès sur tous les montants impayés à ce moment-là, quelles qu'en soient les raisons. Le représentant de la recourante en avait été avisé. Il lui incombait en conséquence de verser des acomptes afin de limiter le montant des intérêts dus.

23. Le 14 avril 2003, l'hoirie O_____ a formé recours auprès du Tribunal administratif contre cette décision et a conclu à son annulation soit, subsidiairement, à ce que la somme des intérêts débiteurs, à hauteur de CHF 7'743.50, soit réduite à un montant plus équitable.

L'AFC avait violé l'article 29 alinéa 1er Cst. et, contrairement à ce que soutenait la commission, les retards dans la procédure ne sauraient être attribués à la recourante. Enfin, elle contestait avoir été informée du fait que le cours des intérêts n'était pas bloqué par les procédures pendantes.

24. Se référant pour l'essentiel à son mémoire réponse du 17 octobre 2001, l'AFC a répondu au recours le 25 avril 2003 et a conclu à son rejet.

Les insuffisances présentées par l'état de fait n'ayant pu être comblées, les renseignements lacunaires fournis par l'hoirie ne l'autorisaient pas, sans autre investigation, à faire abstraction de l'article 14 alinéa 6 LDS en considérant que le défunt n'était propriétaire d'aucun bien immobilier sis à l'étranger. Quoi qu'il en soit, la recourante ne saurait faire supporter à l'administration les conséquences de son choix délibéré de ne pas verser d'acomptes ou de ne pas s'acquitter des droits de succession non contestés. Le comportement adopté par l'hoirie O_____ apparaissait comme étant constitutif d'un abus de droit.

25. Le 28 avril 2003, les parties ont été informées

que la cause était 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. En l'espèce, l'hoirie conteste devoir acquitter les intérêts dus, selon bordereau rectificatif du 11 mars 2001. Elle fait par ailleurs grief à l'AFC d'avoir violé l'article 29 alinéa 1er Cst, en prolongeant inutilement la procédure de taxation de la succession.
3. a. A teneur de l'article 61A LDS, le montant des droits (y compris les centimes additionnels) porte intérêt au taux légal dès l'expiration des délais prescrits à l'article 60 alinéa 1 LDS, soit quatre mois, dès la date du décès, pour les successions ouvertes dans le canton de Genève (art. 60 al. 1 let. a LDS)

b. L'intérêt se calcule sur tous les montants impayés à l'expiration de ces délais, pour quelque raison que ce soit, dans la mesure où ils sont finalement dus (art. 61A al. 2 LDS).

c. Le Tribunal administratif a déjà eu l'occasion de se prononcer sur la nature des intérêts visés à l'article 61A LDS (ATA B. du 5 décembre 1990; S. d'E. du 4 novembre 1981 et les références citées). Il s'agit d'intérêts de bonification qui ne dépendent pas de l'entrée en force de la taxation et donc d'une éventuelle demeure du contribuable. En procédant à l'examen des travaux préparatoires ainsi qu'à celui des dispositions légales en vigueur avant l'introduction de la LDS, le tribunal de céans est arrivé à la conclusion que l'intention du législateur avait toujours été de faire courir les intérêts dès l'expiration du délai fixé par la loi pour le paiement des droits de succession, soit un délai courant à partir d'un terme fixe.

Dans son arrêt S. d'E. précité, le Tribunal administratif a souligné que ce type d'intérêt avait pour but d'assurer un traitement uniforme de l'ensemble des contribuables assujettis au même genre d'impôt. Celui

qui, pour des raisons techniques, fait l'objet d'une taxation individuelle après l'expiration du terme est favorisé par rapport aux autres en ce sens qu'il reste plus longtemps en jouissance des intérêts produits par le montant de l'impôt dû. Le tribunal relevait encore dans cet arrêt que la LDS n'opère aucune distinction entre le contribuable qui n'a pas remis sa déclaration de succession dans le délai fixé à l'article 32 alinéa 1 LDS et celui qui a satisfait à cette obligation. Dans les deux cas, le montant des droits porte intérêt à 4% l'an s'il a été acquitté plus de 4 mois après la date du décès. Enfin, l'introduction d'une réclamation ou d'un recours ne suspend pas le cours des intérêts (RDAF 2000 II 283).

4. Il ressort des considérants qui précèdent que, dans la présente espèce, des intérêts de bonification au sens de l'article 61A LDS ont commencé à courir à compter du 1er jour du cinquième mois du décès de M. U.O_____, sur tous les montants impayés à ce moment là. La recourante a été avisée de ce fait, à plusieurs reprises ainsi que de la possibilité de verser des acomptes pour limiter le montant des intérêts dus. De même, le point de départ desdits intérêts, soit le 27 octobre 1996, lui a été communiqué. Cette dernière ne saurait dès lors, aujourd'hui, s'opposer à leur paiement.

L'hoirie pouvait par ailleurs d'ores et déjà régler le montant non contesté des droits de successions. En effet, le litige ne portant que sur la distraction des dettes successorales à hauteur de CHF 11'134.- (alors que l'avoir net imposable de la succession se montait à CHF 816'205), la recourante pouvait et devait se rendre compte que, même si sa prétention était finalement admise, elle ne diminuerait que très faiblement le montant dû par la succession. Ne pas verser d'acomptes, voire la part non contestée d'impôt, l'exposait au risque de devoir payer par la suite un montant non négligeable d'intérêts.

C'est dès lors à bon droit que l'hoirie a été condamnée aux versements d'intérêts de bonification au sens de l'article 61A LDS, à compter du 27 octobre 1996.

5. Dans un deuxième temps, la recourante fait grief à l'AFC d'avoir violé l'article 29 alinéa 1 Cst, en ayant prolongé inutilement la procédure de taxation de la succession. Elle conclut à ce que les intérêts débiteurs soient réduits à un montant équitable correspondant à une

procédure qui se serait déroulée dans un délai acceptable.

6. a. Selon l'article 29 alinéa 1 Cst., toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable (ATF non publié du 4 avril 2000 dans la cause 1A.65/2000).

b. Ainsi, de jurisprudence constante, celui qui présente une requête à l'autorité est fondé à exiger que celle-ci se prononce sans retard injustifié, c'est-à-dire dans un délai convenable eu égard à la nature de l'affaire et à l'ensemble des circonstances (ATF 107 Ib 164 consid. b; ATF non publié du 21 août 1990). L'autorité commet un déni de justice lorsque, d'un point de vue objectif, aucune cause ne justifie l'allongement de la procédure au-delà de la durée normale (ATA H. du 31 août 1993).

7. La procédure relative à la succession de M. U.O_____ dure depuis plus de six ans. Cela étant, on ne saurait considérer, eu égard à l'ensemble des circonstances, soit en particulier l'absence de domicile connu du défunt et l'existence d'actifs successoraux à l'étranger, que l'AFC a commis un déni de justice.

Ainsi, s'il est vrai que, par décision du 26 octobre 2000, la commission a constaté que le représentant de l'hoirie avait entrepris toutes les démarches possibles, compte tenu du régime politique au Guatemala aux fins d'élucider la question de l'acquisition par le défunt de l'auberge sise dans ce pays, l'AFC se devait, auparavant, de vérifier l'exactitude des éléments figurant dans la déclaration de succession. Enfin, la procédure est actuellement toujours en cours, en raison également des divers recours et réclamations interjetés par la recourante.

A titre subsidiaire, l'on rappellera que, quelle que soit la durée de la procédure, l'hoirie se devait de faire tout ce qui pouvait raisonnablement être exigé d'elle afin de réduire son dommage (HÖNGER/SUSSKIND, op. cit., n. 15 ad art. 61 LCA; MAURER, op. cit., p. 344 et les références citées). N'ayant rien entrepris dans ce sens, elle est aujourd'hui seule responsable de l'augmentation du montant des intérêts demandés.

8. En tout point mal fondé, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 avril 2003 par l'hoirie de feu Monsieur U.O._____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 février 2003;

au fond :

le rejette;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 2'000.-;

communiqué le présent arrêt à M. G.O._____, représentant de la recourante, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale et à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Paychère, président, MM. Thélin, Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

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

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci