REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/906/2022 ICC JTAPI/1214/2022

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 14 novembre 2022

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par Me Frédérique FLOURNOY, avocate, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt sur les successions.

2. Madame B_____, veuve de Monsieur C_____ et domiciliée à Genève, est décédée le _____ 2017 à Anières.

   Compte tenu des troubles psychiques dont elle a souffert à la fin de sa vie, le Tribunal de protection de l'adulte et de l'enfant (ci-après : TPAE) lui avait désigné un curateur en la personne de Me D_____ (DTAE/1_____/2016 du 31 octobre 2016).

3. Elle avait rédigé plusieurs dispositions testamentaires notamment :

   - par testament olographe du _____ 2003, elle avait institué son compagnon, Monsieur E_____, pour unique héritier ;

   - par testament public du _____ 2011 établi devant un notaire genevois et complété par des codicilles olographes rédigés en 2012, 2014 et 2015, elle avait révoqué ses dispositions antérieures, institué pour unique héritière F_____ (ci-après : la fondation) et consenti divers legs, notamment à Messieurs G_____, H_____ et A_____. La fondation devait encore être constituée.

4. MM. G_____ et H_____ sont respectivement le président et le secrétaire de la fondation, laquelle est exonérée d'impôts.

5. Par décision du 9 juin 2017 (DJP/1_____/2017), la Justice de paix a nommé Me D_____ administrateur d'office de la succession, au motif que les héritiers légaux étaient inconnus et que la dévolution était incertaine, compte tenu des actions à caractère successoral pendantes devant le Tribunal civil.

6. Le 24 juillet 2017, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a invité l'administrateur d'office à lui faire parvenir la déclaration de succession.

7. Par pli du 14 novembre 2017, l'AFC-GE a avisé l'administrateur d'office qu'il n'avait toujours pas retourné la déclaration de succession et lui a rappelé que les droits de succession portaient intérêt à compter du cinquième mois suivant le décès. Il pouvait verser des acomptes, afin de réduire le montant des droits portant intérêts.

8. Le 18 décembre 2017, les héritiers de feu Mme B_____ (ci-après : les héritiers), agissant sous la plume de leur mandataire, J_____ (ci-après : le mandataire), ont sollicité un délai au 28 février suivant pour retourner la déclaration de succession, se prévalant des Fêtes de fin d'année, ainsi que de la complexité du dossier.

9. Par pli recommandé du 5 avril 2018, l'AFC-GE a adressé à l'administrateur d'office un ultime délai au 16 avril suivant pour renvoyer la déclaration de succession, sous peine de taxation d'office.

10. Les 2 mai et 30 octobre 2019, le mandataire a sollicité des prolongations de délai supplémentaires au 31 juillet, respectivement 30 novembre 2019.

11. La déclaration de succession a finalement été remise le 25 novembre 2019.

12. Par pli du 14 septembre 2020, l'administrateur d'office a communiqué à l'AFC-GE l'identité et l'adresse de quatre héritières légales de feu Mme B_____, résidant en France.

13. Les procédures successorales ont toutes pris fin suite à l'homologation de conventions par le juge civil, le 1er octobre 2020,

14. Le 15 janvier 2021, l'AFC-GE a transmis à la fondation un tableau estimatif des droits et des intérêts dus par les légataires.

15. Par courrier du 27 janvier 2021, la fondation a informé l'AFC-GE qu'elle procéderait au paiement d'un acompte, en précisant qu'elle contestait le montant des intérêts.

    Compte tenu des nombreuses procédures judiciaires, les légataires ne pouvaient pas connaître la valeur de leur legs ou de leur indemnité avant la signature des conventions, homologuées le 1er octobre 2020. Ainsi, les intérêts ne devraient courir au plus tôt que dès cette date. De plus, ni la fondation, ni l'administrateur d'office n'auraient été en mesure d'effectuer d'avances sur les impôts successoraux avant la signature et l'homologation des conventions, ce qui aurait permis d'arrêter le décompter des intérêts.

16. En date du 3 février 2021, l'AFC-GE a rejeté la requête de la fondation, au motif que les intérêts de bonification courraient dès le premier jour du cinquième mois à compter du décès sur tout les montant impayés, quelles qu'en soient les raisons.

17. Le 5 novembre 2021, après un échange de courriers avec la fondation, l'AFC-GE a notifié à l'hoirie de feu Mme B_____ un bordereau de droits de succession. Le 26 novembre 2021, elle lui a envoyé un bordereau rectificatif d'un montant total de CHF 14'270'553.10, auxquels s'ajoutaient, à teneur du relevé de compte annexé, des intérêts de bonification qui se chiffraient à CHF 1'334'522.70.

18. Le 3 décembre 2021, l'hoirie a élevé réclamation à l'encontre de ces taxations. Les intérêts ne correspondaient pas à ceux qui avaient été arrêtés précédemment par l'AFC-GE. En outre, la fondation, héritière universelle, ne devait rien payer, hormis les droits de donation.

19. La fondation a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux des 5 et 26 novembre précédent, par lettre du 6 décembre 2021, en concluant à l'annulation des intérêts de bonification et à ce que l'AFC-GE constate qu'ils n'ont pas commencé à courir quatre mois après le décès de feu Mme B_____.

    Elle a repris les arguments exposés dans sa lettre du 27 janvier précédent. L'AFC-GE aurait pu et dû appliquer l'art. 60 al. 5 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25), l'autorisant à prolonger les délais fixés pour le paiement, dans des cas exceptionnels. En tous les cas, le montant des intérêts était injustifiable.

20. Le 20 décembre 2021, M. A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) a également réclamé contre le bordereau rectificatif.

    Il se joignait à la réclamation de la fondation dont il a repris en substance les arguments.

21. Par une seule décision du 16 février 2022, l'AFC-GE a rejeté les réclamations.

    Les intérêts de bonification couraient dès l'expiration d'un délai de quatre mois à compter du décès. Leur perception ne requérait ni demeure, ni faute du contribuable, ni même la possibilité de payer en temps utile. Ils étaient dus quelles que soient les raisons de la longueur de la procédure.

    Le fait qu'elle ait prolongé le délai de paiement des droits de succession n'impliquait pas le report du *dies a quo* du délai des intérêts de bonification. L'art. 60 al. 5 LDS permettait d'obtenir une prolongation du délai de paiement, mais demeurait sans incidence sur le calcul des intérêts.

22. Le 21 mars 2022, MM. G_____ et H_____, ainsi que la fondation, sous la plume de leurs mandataires, ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) à l'encontre de la décision du 16 février précédent.

    Ce recours a été ouvert sous le numéro de cause A/905/2022.

23. Par acte du 21 mars 2022, le contribuable, sous la plume de son conseil, a déféré la décision susmentionnée au tribunal de céans en concluant, préalablement, à la jonction de son recours avec celui déposé par MM. G_____ et H_____, et la fondation. Principalement, il a conclu à l'annulation de la décision du 16 février précédent, des avis de taxation et des relevés de compte initiaux et rectificatifs, en tant qu'ils retenaient des intérêts de bonification, ceux-ci ne devant courir qu'à compter du 1er octobre 2020, le tout sous suite de dépens.

    Ce recours a été ouvert sous le numéro de cause A/906/2022.

La volonté du législateur, lors de l'adoption de l'art. 61A LDS, était de sanctionner un retard de paiement, mais il laissait une marge d'appréciation dans des cas atypiques.

L'interprétation de l'AFC-GE selon laquelle le point de départ du départ prévu par l'art. 60 al. 1 LDS ne pouvait être prolongé par l'al. 5 de cette disposition, était difficilement soutenable. Si la faculté offerte par l'AFC-GE ne s'appliquait pas au *dies a quo* du calcul des intérêts, l'art. 60 al. 5 LDS n'aurait aucune utilité, car le contribuable se trouverait dans la même situation, qu'il sollicite ou non un délai de paiement. Par ailleurs, les délais de l'art. 60 al. 1 LDS ne s'appliquaient que pour autant qu'aucune circonstance exceptionnelle ne soit réalisée.

La fondation et les légataires se trouvaient dans un cas exceptionnel au sens de l'art. 60 al. 5 LDS. En effet, en raison des procédures judiciaires, ni la fondation, ni les éventuelles légataires ne pouvaient connaître la valeur de leur legs avant la signature des conventions successorales, ratifiées par le Tribunal de première instance (ci-après : le TPI), le 1er octobre 2010. La qualité d'héritière universelle de la fondation était remise en cause ; par ailleurs, les legs et indemnités versés par elle constituaient la contrepartie du retrait des actions judiciaires. En outre, les conventions ne pouvaient pas rétroagir au décès de Mme B_____ dès lors qu'avant d'être exécutées, elles devaient être approuvées par le TPI, le TPAE, ainsi que par l'Autorité de surveillance des fondations. Elles n'avaient ainsi déployé d'effets qu'à compter de la ratification par le juge civil. L'hoirie n'était ainsi pas en mesure de verser des avances avant la signature et l'homologation des conventions. L'administrateur d'office ne pouvait pas disposer des actifs de la succession. Dès lors qu'il s'agissait d'une situation exceptionnelle, l'AFC-GE aurait pu et dû faire usage de l'art. 60 al. 5 LDS.

24. Dans sa réponse du 5 août 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours de M. A_____.

L'octroi d'un délai de paiement selon l'art. 60 al. 5 LDS n'avait pas pour conséquence de différer le point de départ des intérêts de bonification. En outre, l'art. 61A LDS ne prévoyait nullement que l'intérêt se calculait dès l'expiration des délais prévus à l'al. 1 de l'art. 60 LDS, éventuellement prolongés.

Le fait que ni la fondation, ni les légataires n'aient connaissance de la valeur des biens leur échéant avant leur homologation par le TPI le 1er octobre 2020 ne justifiait pas un traitement de faveur consistant à faire courir les intérêts de bonification dès cette date. Le curateur de Mme B_____ et administrateur d'office de sa succession était au fait de la situation personnelle et économique de la précitée. Il se devait d'effectuer toutes démarches utiles afin d'éviter de devoir s'acquitter, à réception du bordereau, des sommes importantes au titre d'intérêts de bonification. L'AFC-GE avait attiré son attention sur cette possibilité à deux reprises.

À l'appui de sa thèse, l'AFC-GE s'est fondée sur la jurisprudence (ATA/694/2003 du 10 juillet 2003 et arrêt du Tribunal fédéral 2P.276/2003 du 19 juillet 2004).

25. Le contribuable n'a pas produit d'écriture de réplique.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale en matière de droits de succession (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 67 LDS).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 67 LDS, 63 et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).

3. Le recourant conclut à la jonction des causes A/905/2022 et A/906/9022.

4. Selon l'art. 70 al. 1 LPA, l'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune.

5. En l'espèce, A/905/2022 et A/906/2022 se rapportent certes à un complexe de faits similaire et traitent d'un problème juridique semblable. Toutefois, elles ne concernent pas les mêmes contribuables, de sorte qu'une jonction poserait des problèmes liés au secret fiscal. Partant, il convient de rejeter la requête de jonction.

6. Le recourant conclut à la réforme de sa taxation en ce sens que les intérêts de bonification soient calculés à compter du 1er octobre 2020.

7. L'art. 60 al. 1 LDS prévoit que le délai de paiement des droits de succession est :

   a. de quatre mois, dès la date du décès, pour les successions ouvertes dans le canton de Genève ;

   b. de sept mois, dès la date du décès, pour les successions ouvertes hors du canton de Genève ;

   c. de quatre mois, à partir du jour où le jugement qui a déclaré l'absence est passé en force de chose jugée.

   Toutefois, ces délais sont prolongés du temps nécessaire pour que le paiement des droits ne soit pas exigible moins de trente jours après la notification du bordereau (art. 60 al. 2 LDS).

Dans des cas exceptionnels, le directeur de l'administration de l'enregistrement est autorisé à prolonger les délais fixés pour le paiement des droits (art. 60 al. 5 LDS).

8. L'art. 61A LDS, qui porte le libellé « intérêts », dispose à son al. 1 que le montant des droits (y compris les centimes additionnels) porte intérêt au taux fixé selon les dispositions de l'art. 28 loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18), dès l'expiration des délais prescrits à l'art. 60 al. 1 LDS.

   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).

   L'art. 28 LPGIP règle les taux d'intérêt.

9. Dans l'ATA/694/2003 du 23 septembre 2003 cité par l'AFC-GE, le Tribunal administratif (aujourd'hui : la chambre administrative de la Cour de justice) s'est penché sur la nature des intérêts découlant de l'art. 61A LDS.

   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. L'intention du législateur a 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. Ce type d'intérêt a 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. La LDS n'opère aucune distinction entre le contribuable qui n'a pas remis sa déclaration de succession dans le délai fixé à l'art. 32 al.1 LDS et celui qui a satisfait à cette obligation. Dans les deux cas, le montant des droits porte intérêt s'il a été acquitté plus de quatre mois après la date du décès. Enfin, l'introduction d'une réclamation ou d'un recours ne suspend pas le cours des intérêts (consid. 3b et 3c).

   Par arrêt du 19 juillet 2004 (2P.276/2003), le Tribunal fédéral a rejeté le recours interjeté contre cet arrêt.

10. En l'espèce, le recourant considère que le montant des droits n'a été déterminé qu'au moment de l'homologation par le TPI des conventions mettant fin aux litiges successoraux, le 1er octobre 2020, de sorte que les intérêts de bonification n'ont commencé à courir qu'à compter de cette date et non dès le premier jour du cinquième mois suivant le décès. Il soutient que l'on se trouve dans un cas exceptionnel au sens de l'art. 60 al. 5 LDS.

L'AFC-GE ne partage pas ce point de vue. L'art. 60 al. 5 LDS n'a pas pour effet de différer le point de départ des intérêts. Par ailleurs, le recourant ne se trouve pas dans un cas exceptionnel, car l'administrateur d'office connaissait la situation de la de cujus. Enfin, ce dernier pouvait effectuer des versements afin d'éviter de devoir s'acquitter d'intérêts moratoires.

11. Le recourant ne conteste pas le droit de l'AFC-GE de percevoir des intérêts de bonification lorsque les droits de succession ne sont pas acquittés dans les délais prescrits par l'art. 60 al. 1 LDS.

Ni l'ATA/694/2003 ni l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.276/2003 précités ne sont pertinents pour la solution du présent litige, car ils concernent le principe de la perception des intérêts de bonification – qui n'est pas contesté – mais non l'application de l'art. 60 al. 5 LDS, ici en cause.

Quoi qu'en pense le recourant, l'art. 60 al. 5 LDS ne s'applique pas en l'espèce. En effet, cette disposition légale concerne l'octroi d'un délai pour s'acquitter des droits de succession. Or, en l'occurrence, l'intéressé n'a pas sollicité une telle facilité de paiement, mais conteste le point de départ des intérêts de bonification.

Il résulte des art. 60 al. 1 let. a et 61A LDS que lorsque la succession s'est ouverte dans le canton de Genève, comme en l'espèce, le montant des droits porte intérêts à l'expiration d'un délai de quatre mois dès la date du décès (in casu en 2017. Selon la jurisprudence, la perception de ces intérêts poursuit comme objectif de traiter tous les contribuables de manière semblable. Dès lors, des intérêts sont dus au cas où les impôts successoraux n'ont pas été acquittés à l'échéance du délai mentionné ci-dessus et ce, pour quelque raison que ce soit. Partant, il importe peu que ceux-ci n'aient pas été déterminables avant le 1er octobre 2020. Au surplus, le recourant ne critique pas le calcul des intérêts effectué par l'AFC-GE.

En conséquence, le bordereau du 26 novembre 2021 et le relevé de compte annexé sont confirmés.

12. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

13. En application des art. 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 21 mars 2022 par Monsieur A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 16 février 2022 ;

2. le rejette ;

3. met à la charge du recourant un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

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

5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Jean-Marie HAINAUT et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière