

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2438/2004-FIN

ATA/353/2005

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 24 mai 2005

dans la cause

Hoirie de feu Madame B _____, soit la Fondation B _____
représentée par Me Michel Lambelet, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame B _____, née le _____ 1910, est décédée le _____ 2001 au Home G _____, à Sion. Elle était la veuve de Monsieur B _____, lui-même décédé le _____ 1997.
2. Par testament olographe du 27 mars 1998, Mme B _____ a légué la totalité de sa fortune mobilière et immobilière, soit CHF 3'787'516,95, à la Fondation B _____ (ci-après : la Fondation), à l'exception d'un appartement sis à O _____ (Valais).
3. Constituée le 29 octobre 2001, la Fondation a pour but l'allocation d'aides financières en faveur du Home du G _____, à Sion, de la Fraternité sacerdotale Saint-Pie X, à Ecône, de la recherche sur la maladie de Parkinson, de la Paroisse catholique romaine de Saint-Joseph, à Genève, ainsi qu'en faveur de toutes œuvres d'utilité publique ou caritatives décidées par son conseil. Le siège de la Fondation se trouve à Sion. Inscrite au registre du commerce du Valais central, elle a été exemptée de l'impôt cantonal sur les successions et les donations par décision du département des finances de l'Etat du Valais du 3 juillet 2003.
4. Les biens formant la succession de Mme B _____ comprennent un immeuble sis à la rue _____, à Carouge, ainsi que le capital-actions de la société immobilière E _____ S.A., propriétaire de l'immeuble sis _____ aux Eaux-Vives à Genève.
5. Le 27 mai 2002, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : l'AFC) a fait parvenir à la Fondation la déclaration de succession concernant Mme B _____.
6. Par lettre du 28 mai 2002, la Fondation a retourné la déclaration de succession. Elle a sollicité l'exonération des droits de succession, en invoquant l'utilité publique caractérisant ses activités.
7. Le 6 août 2002, l'AFC a informé la Fondation qu'elle avait fixé la valeur vénale de l'immeuble de Carouge à CHF 800'000.-. Ce chiffre correspondait à la valeur qui avait été retenue dans le cadre de la succession de M. B _____.
8. Agissant sur délégation du Conseil d'Etat, la conseillère d'Etat en charge du département genevois des finances a rejeté, par décision du 10 octobre 2002, la demande d'exonération des droits de succession sur le legs consenti par Mme B _____ en faveur de la Fondation. La décision était fondée sur le fait que les biens immobiliers détenus par la succession à Carouge et aux Eaux-Vives étaient destinés à la vente ou à la location, le produit résultant de ces opérations n'étant attribué qu'indirectement au but poursuivi par la Fondation.

9. Le 21 octobre 2002, la Fondation a sollicité la reconsidération de la décision lui refusant l'exonération des droits de succession. D'une part, le canton du Valais accordait l'exonération dans un cas analogue; d'autre part, le produit des immeubles était directement affecté à des œuvres de bienfaisance, dont certaines étaient domiciliées à Genève.
10. L'AFC a répondu le 29 octobre 2002 qu'elle ne pouvait reconsidérer la décision refusant l'exonération, en tant que cette dernière portait mention de la voie de recours qu'elle ouvrait par devant le Tribunal fédéral. L'AFC a toutefois précisé que les immeubles considérés étaient rentés, de sorte qu'ils n'étaient pas affectés de manière directe au but d'utilité publique pour lequel l'exonération avait été sollicitée. En outre, la convention de réciprocité liant le canton de Genève à celui du Valais obligeait uniquement les autorités genevoises à accorder aux personnes morales valaisannes les mêmes conditions que celles qui étaient accordées en pareille situation aux personnes morales genevoises, indépendamment de la pratique valaisanne dans un cas analogue.
11. En date du 20 janvier 2003, l'AFC a notifié à l'hoirie de feu Mme B_____ (ci-après : l'hoirie) un bordereau de succession. Calculé sur un avoir imposable de CHF 800'000.-, le montant à payer s'élevait à CHF 453'903,30, soit CHF 205'860.- au titre des droits de succession, CHF 226'446.- au titre des centimes additionnels, plus CHF 21'597,30 d'intérêts.
12. Le bordereau a fait l'objet d'une réclamation le 23 janvier 2003. Le représentant de l'hoirie a exposé que l'intérêt devait être calculé à partir du septième mois suivant la date du décès. Le legs en faveur de la Fondation étant par ailleurs exonéré en application de la législation fiscale valaisanne, la réciprocité devait être accordée à Genève.
13. L'AFC a rejeté la réclamation par décision du 5 février 2003, compte tenu de la décision rendue le 10 octobre 2002 par la conseillère d'Etat en charge du département des finances. Les intérêts ayant pour le surplus été calculés à partir du 10 novembre 2001, la réclamation était dépourvue d'objet sur ce point.
14. Le 6 mars 2003, l'hoirie a mandaté Me Michel Lambelet, avocat, et saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). Elle a conclu principalement à l'annulation de la décision sur réclamation et à ce que le bordereau du 20 janvier 2003 soit déclaré nul et non avenue, subsidiairement à ce que la Fondation soit mise au bénéfice de l'exonération des droits de succession. La décision de la conseillère d'Etat en charge du département des finances rejetant la demande d'exonération des droits de succession était nulle, dès lors que ces droits, pour tomber sous le coup de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), commandaient que ce genre de décision fût déferée à une instance judiciaire de rang cantonal. Partant, le Conseil d'Etat n'était plus légitimé à statuer de manière définitive sur les

demandes d'exonération des droits de succession, ainsi que le prévoyait l'article 6 alinéa 3 loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25). A l'appui de son argumentation, l'hoirie s'est référée à un arrêt rendu le 6 novembre 2001 par le Tribunal fédéral dans une cause genevoise concernant l'exonération des impôts cantonaux sur le bénéfice et le capital d'une association (SJ 2002 I 309). Dans cette affaire, le Tribunal fédéral avait jugé que le maintien de la compétence exclusive du Conseil d'Etat pour statuer sur les demandes d'exonération au sens de l'article 9 alinéa 3 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), n'était pas compatible avec les exigences fédérales en matière d'harmonisation des impôts directs. Au vu de ce précédent, la décision de l'AFC du 5 février 2003 s'avérait « dépourvue de justifications et/ou de motivation », puisqu'elle s'appuyait « sur une décision nulle du Conseil d'Etat. »

15. Le 3 septembre 2003, l'hoirie a déposé devant la commission la décision de l'administration fiscale valaisanne du 3 juillet 2003 exonérant la Fondation de l'impôt fédéral direct, des impôts cantonaux et communaux sur le bénéfice et le capital, ainsi que des impôts sur les successions et les donations.
16. L'AFC a conclu, le 17 novembre 2003, à l'irrecevabilité du recours. Les décisions prises par le Conseil d'Etat en matière d'exonération des droits de succession présentant un caractère définitif, il n'était pas possible de les entreprendre devant une instance cantonale. Les droits de succession ne tombant par ailleurs nullement sous le coup de la notion d'impôt direct au sens du droit fédéral, ni la LHID ni la jurisprudence développée par le Tribunal fédéral à son sujet ne trouvaient application en l'occurrence.
17. Répondant à une demande de la commission, le conseil de l'hoirie a confirmé, le 5 décembre 2003, le maintien du recours.
18. Après l'avoir déclaré recevable, la commission a rejeté le recours le 25 octobre 2004. La décision du 10 octobre 2002 avait été prise par une autorité compétente, en correcte application des dispositions légales fixant les droits de succession. Ces droits ne se définissant nullement comme des impôts directs au sens de la LHID et de la jurisprudence du Tribunal fédéral, la législation genevoise sur les droits de succession était totalement indépendante des principes d'harmonisation découlant du droit fédéral. En conséquence, c'était bien le Conseil d'Etat qui demeurait l'instance compétente pour se prononcer de manière définitive, comme c'était le cas en l'espèce, sur les demandes d'exonération en matière de droits de succession.
19. Le 29 novembre 2004, l'hoirie a recouru devant le Tribunal administratif et conclu à l'annulation de la décision de la commission, en reprenant les moyens qu'elle avait fait valoir devant cette dernière.
20. L'AFC a conclu au rejet du recours le 11 janvier 2005.

21. La commission a déposé son dossier le 14 janvier 2005, en précisant que la décision du 25 octobre 2004 avait été reçue par l'hoirie, le 29 suivant.

EN DROIT

1. Le recours a été interjeté en temps utile devant l'instance prévue par la loi contre une décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). S'il s'avère recevable de ce point de vue, il importe encore de déterminer si l'acte attaqué et les griefs invoqués à son sujet rentrent, *ratione materiae*, dans le chef des compétences dont dispose le Tribunal administratif. Cet examen, à l'image de l'appréciation de la recevabilité dans son ensemble, a lieu d'office, sans que le juge soit lié par les arguments présentés par les parties.
2.
 - a. A teneur de l'article 57 LPA, seules les décisions finales, les décisions par lesquelles l'autorité admet ou décline sa compétence, ainsi que les décisions incidentes qui, si elles étaient exécutées, causeraient un préjudice irréparable à l'une des parties, peuvent faire l'objet d'un recours. L'article 4 alinéa 1 LPA définit la décision comme une mesure individuelle et concrète prise par l'autorité dans les cas fondés sur le droit public fédéral, cantonal ou communal et qui a pour objet de créer, de modifier ou d'annuler des droits et des obligations (let. a), de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits, d'obligations ou de faits (let. b), ou encore de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou des obligations (let. c).
 - b. La notion de décision sur laquelle repose le contentieux de droit public genevois est calquée sur la notion correspondante prévue par le droit fédéral. Il en va de même en ce qui concerne les cas limites, ou plus exactement les actes dont l'adoption n'ouvre pas, en principe, la voie à un recours. Ainsi, de manière générale, les communications, les opinions, les recommandations et les renseignements ne déploient aucun effet juridique et ne sont pas assimilables à des décisions, au même titre que les avertissements ou certaines mises en demeure (ATA/644/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/598/2000 du 10 octobre 2000). Il en va de même en ce qui concerne les mesures d'exécution de décisions antérieures qui sont entrées en force au sens de l'article 59 lettre b LPA, la teneur de cette disposition étant identique à celle de l'article 101 lettre c de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ - RS 173.110). La force exécutoire représente en effet le trait distinctif des décisions qui ne sont pas ou qui ne sont plus susceptibles d'être attaquées par un moyen juridictionnel ordinaire, c'est-à-dire par un recours ou une opposition, ou encore par un moyen juridictionnel extraordinaire tel qu'une demande

en révision ou en interprétation (ATA/219/2005 du 19 avril 2005 ; ATA/120/2004 du 3 février 2004).

c. L'interdiction d'attaquer les mesures d'exécution vise à soustraire au contrôle juridictionnel les actes qui, sans les modifier ni contenir d'éléments nouveaux, ne servent qu'à assurer la mise en œuvre de décisions exécutoires au sens de l'article 53 alinéa 1 lettre a LPA. Le contrôle incident de ces dernières s'avère par conséquent exclu (ATA/841/2004 du 26 octobre 2004 ; ATA/240/2004 du 16 mars 2004). La notion de « mesures » à laquelle se réfère le texte légal s'interprète largement et ne comprend pas seulement les actes matériels destinés à assurer l'application de décisions, mais également toutes les décisions mettant ces dernières en œuvre (B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 265). Tel est en particulier le cas lorsque l'acte attaqué se fonde sur une décision qui est régulièrement entrée en force, sans contenir lui-même d'éléments nouveaux susceptibles de modifier la situation juridique de son destinataire (Arrêts du Tribunal fédéral 1A.125/2002 et 1P.339/2002 du 23 septembre 2002, consid. 1 ; ATF 119 Ib 498 et les autres références citées). Selon la doctrine, l'impossibilité de recourir en pareille hypothèse réside dans l'absence d'intérêt digne de protection en la personne du justiciable qui, alors qu'il bénéficiait de la faculté d'attaquer la décision de base, s'en est abstenu, acceptant ainsi que cette dernière acquière force exécutoire.

d. En droit fédéral comme en droit genevois, le principe de la sécurité du droit fait par conséquent obstacle à ce que le recours qui n'a pas été interjeté en temps utile puisse être en quelque sorte rattrapé à l'occasion de la mise en œuvre d'une décision entrée en force (B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4^e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, p. 343; B. BOVAY, op. cit., pp. 295 et 340). De fait, ce n'est que dans l'hypothèse où la mesure d'exécution est elle-même porteuse d'un vice originaire, non contenu dans l'acte qui lui sert de support, qu'elle peut constituer une décision susceptible d'être entreprise au sens des articles 4 alinéa 1 lettre a et 59 lettre b LPA (Arrêt du Tribunal fédéral 1P.351/2000, résumé in SJ 2001 II, p. 215).

3. a. Dans le cas d'espèce, l'intégralité des moyens développés par la recourante pour s'opposer à la perception des droits de succession qui lui sont réclamés sur la base du bordereau qui lui a été notifié le 20 janvier 2003 porte sur la prétendue « nullité de la décision du Conseil d'Etat », par laquelle le bénéfice de l'exonération fiscale lui a été initialement refusé. A l'appui de son recours, elle se réfère à un arrêt du Tribunal fédéral (SJ 2002 I 309), ainsi qu'aux exigences de procédure prévues par la LHID, pour conclure que le Conseil d'Etat genevois ne serait pas l'instance compétente pour statuer sur les demandes d'exonération en matière de droits de succession au sens de l'article 6 alinéa 3 LDS.

b. Qu'il s'agisse de la qualification juridique des droits de succession au sens des articles 1 et 2 LHID d'une part, des exigences procédurales dont les règles fédérales d'harmonisation en matière d'impôts directs imposent le respect aux cantons d'autre part ou, enfin, de la signification et de la portée de l'arrêt du Tribunal fédéral précité,

aucun des arguments avancés par l'hoirie n'est en effet directement opposable à la décision par laquelle l'AFC a écarté, le 5 février 2003, sa réclamation. Les griefs de la recourante concernent en réalité la décision par laquelle le Conseil d'Etat a, par délégation à l'un de ses membres, rejeté le 10 octobre 2002 sa demande d'exonération fiscale. Or, faute d'avoir fait l'objet d'un recours, cette décision est régulièrement entrée en force, avant de fonder la notification du bordereau de taxation objet de la présente procédure. Ce bordereau, qui a donné lieu à la procédure de réclamation, puis de recours devant la commission, s'analyse clairement comme une mesure d'exécution de la décision antérieure du Conseil d'Etat.

c. Partant, la recourante ne saurait à présent diriger incidemment contre le bordereau de droits de succession les critiques qu'elle avait tout loisir d'articuler, en son temps, contre la décision du Conseil d'Etat rejetant sa demande d'exonération. Il est au reste révélateur de constater que l'arrêt du Tribunal fédéral auquel elle se réfère porte précisément sur une décision du Conseil d'Etat révoquant l'exonération fiscale consentie en faveur d'une association, et non – comme c'est le cas en l'espèce – sur un bordereau fiscal concrétisant la taxation de l'immeuble considéré.

4. a. Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que l'AFC a conclu, devant la commission déjà, à l'irrecevabilité du recours et c'est manifestement à tort que cette dernière s'est abstenue d'examiner les moyens et les conclusions développés par l'intimée sur ce point.

b. Dès lors que l'article 59 lettre b LPA fait obstacle à l'examen des griefs avancés par la recourante, le recours doit, en raison de l'effet dévolutif qui caractérise la procédure (art. 67 LPA) et du pouvoir de décision dont bénéficie le Tribunal administratif (art. 69 LPA), être déclaré irrecevable – par substitution des motifs retenus par la commission –, faute d'acte attaqué. L'autorité de recours n'est en effet liée ni par les motifs invoqués par la partie recourante ni par ceux sur lesquels la décision contestée se fonde, en particulier lorsque ceux-ci s'avèrent irréguliers. Elle peut, partant, substituer aux motifs qui fondent l'acte attaqué une autre base juridique pour fonder sa motivation (P. MOOR, Droit administratif, vol. II, Les actes administratifs et leur contrôle, 2^e éd., Berne 2002, p. 686).

5. Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité à cette dernière, en tant qu'elle succombe.

* * * * *

**PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

déclare irrecevable le recours interjeté le 29 novembre 2004 par l'hoirie de feu Madame B_____, soit la Fondation B_____, contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 octobre 2004 ;

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

dit qu'il n'est alloué d'indemnité ;

communique le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Paychère, président, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges et
M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :