RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4067/2005-FIN **ATA/89/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 14 février 2006

dans la cause

Monsieur W_____
représenté par Me Pierre-Alain Loosli, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame K_____ est décédée le 4 juillet 2000 à Genève où elle était domiciliée.

2. Par testament public du 18 mars 1998, la défunte a nommé en qualité d'exécuteur testamentaire Monsieur W_____ (ci-après : l'exécuteur testamentaire), notaire à Genève, auquel elle a déclaré donner "les pouvoirs les plus étendus pour liquider la succession".

3. Par lettre du 29 août 2000, l'exécuteur testamentaire a fait savoir à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) qu'il se portait fort du règlement des droits afférents à la succession de Mme feue K_____.

4. En date du 13 août 2001, l'AFC a notifié à l'exécuteur testamentaire un bordereau de droits de succession s'élevant à CHF 49'311,70, montant englobant une pénalité de CHF 2'000.-. Ledit bordereau était calculé sur un avoir net imposable de CHF 216'145.-.

   Après l'imputation d'un acompte de CHF 27'486,75, le solde encore dû s'élevait à CHF 21'824,95.

5. En date du 10 septembre 2001, ce bordereau de droits de succession a fait l'objet d'une réclamation de la part de l'exécuteur testamentaire.

6. Par décision du 3 juin 2002, l'AFC a rejeté la susdite réclamation et repris des donations antérieures non enregistrées pour un montant de CHF 80'000.-, en application des articles 13 alinéa 1 et 16 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25).

   Ces donations ont donné lieu à l'établissement d'un supplément d'impôts de droits de succession s'élevant à CHF 1'068,15.

   Le solde des droits de succession dû au 10 juin 2002 s'élevait à CHF 22'893,10.

7. En date du 3 juillet 2002, l'exécuteur testamentaire a interjeté recours contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI).

   Il a conclu à la suppression de la pénalité de CHF 2'000.-, ainsi qu'à l'exclusion de la somme de CHF 80'000.- de la masse successorale taxable, en invoquant, s'agissant de ce dernier montant, la prescription tirée de l'article 185

alinéa 1 lettre a de la loi sur les droits d'enregistrement, du 9 octobre 1969 (LDE-D 3 30).

8. Par décision du 20 novembre 2003, la CCRMI a annulé la pénalité de CHF 2'000.- infligée en application de l'article 50 LDS et rejeté le recours pour le surplus.

9. Cette décision est entrée en force, l'exécuteur testamentaire ayant renoncé à recourir auprès du tribunal de céans.

10. En application de la décision de la CCRMI du 20 novembre 2003, l'AFC a remis, le 23 février 2004, à l'exécuteur testamentaire un bordereau de dégrèvement supprimant la pénalité de CHF 2'000.-, tout en réajustant le montant des intérêts débiteurs.

Le solde des droits de succession dû se montait ainsi à CHF 22'003,25.

11. Par courrier du 5 mars 2004 adressé à l'AFC, l'exécuteur testamentaire a exposé que les donations susmentionnées n'ayant pas été effectuées par ses soins, il ne disposait pas des liquidités pour couvrir les droits y afférents.

Il a en conséquence demandé à l'AFC d'établir des bordereaux séparés pour chacun des deux donataires et de les leur adresser à leur domicile respectif.

12. Considérant ladite lettre comme une réclamation, l'AFC l'a rejetée par décision du 23 mars 2004 en se fondant sur l'existence du mandat d'exécuteur testamentaire et du porté-fort émis en date du 11 septembre 2000 pour le règlement des droits de succession.

13. M. W_____ a saisi la CCRMI par acte du 21 avril 2004.

Il a conclu à l'annulation de la décision de l'AFC du 23 mars 2004. En sa qualité d'exécuteur testamentaire, il avait rempli la formule de déclaration de succession et avait déterminé l'assiette des droits, en se fondant sur tous les faits dont il avait connaissance et dont il pouvait raisonnablement considérer qu'ils suffisaient à lui permettre de se conformer aux principes généraux de véracité et d'intégralité des déclarations fiscales.

Il n'avait aucun indice l'incitant à se douter que la défunte avait pu faire de son vivant, des donations à ses neveux, puisque le testament et le codicille prévoyaient seulement l'attribution d'un legs de CHF 5'000.- à chacun d'eux pour cause de mort.

Il avait correctement rempli ses devoirs et s'était acquitté du montant des droits de successions qu'il pouvait de bonne foi considérer comme dus sur la base des informations en sa possession.

S'étant porté fort du montant des droits de succession, il ne devait garantir que le paiement des droits résultant de la déclaration qu'il avait faite ou qu'il aurait dû faire s'il avait pris toutes les précautions commandées par les circonstances. Il ne devait être tenu pour responsable du paiement des droits liés à des faits antérieurs au décès, tels que des donations entre vifs non déclarées.

L'AFC, seule détentrice des informations dont elle lui faisait grief, lui avait refusé sa collaboration par lettre du 22 août 2001 en se retranchant derrière le secret fiscal.

14. Dans sa réponse du 28 octobre 2004, l'AFC a conclut au rejet du recours. L'exécuteur testamentaire restait le débiteur des droits de succession vis-à-vis de l'AFC, qu'il ait disposé ou non des avoirs de la succession, et cela en application des articles 43, 53 alinéa 2 et 64 alinéa 3 LDS.

L'exécuteur testamentaire s'était dessaisi des biens de la succession avant même de s'être vu notifier le bordereau du 13 août 2001 établissant les droits de succession, de telle sorte qu'il ne disposait plus de liquidités pour régler les droits de succession afférents aux donations.

15. Par décision du 24 octobre 2005, la CCRMI a considéré qu'elle était compétente pour examiner la régularité en principe et en chiffres d'une taxation contestée quant à sa légalité. En revanche, elle était incompétente pour contrôler la procédure de recouvrement de l'impôt. Il ne lui incombait donc pas de dire si le recourant devait s'acquitter d'un supplément de droits de succession, attendu que cette question relevait de la procédure de recouvrement de l'impôt, qui était du ressort du juge civil. Par conséquent, la CCRMI s'est déclarée incompétente ratione materiae.

16. Par acte reçu le 21 novembre 2005 au greffe du tribunal de céans, M. W_____ a recouru contre la décision de la CCRMI du 24 octobre 2005, qu'il avait reçue le 11 novembre 2005. Il conclut à l'annulation de la décision précitée et à ce que le tribunal de céans constate que la CCRMI était compétente pour connaître du présent litige.

Tout débiteur de droits de succession auquel un bordereau de droits de succession a été notifié pouvait réclamer contre la taxation de l'administration de l'enregistrement et du timbre, au sens de l'article 65 LDS. Le débiteur dont la réclamation n'avait pas été complètement admise pouvait recourir contre la décision de l'AFC auprès de la CCRMI, au sens de l'article 67 LDS. Cette dernière devait distinguer les actes de recouvrement de l'impôt et la détermination de la personne responsable du paiement de l'impôt en application du droit fiscal. En l'espèce, l'exécuteur testamentaire avait rempli la formule de déclaration de succession et avait déterminé les droits de succession en se fondant sur tous les faits dont il avait connaissance. L'attitude de l'AFC était contraire au principe de la

bonne foi. Seuls les donataires pouvaient être recherchés pour le paiement des droits afférents aux donations.

17. Le 23 décembre 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours, faisant siens les considérants de la CCRMI.

18. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. 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 (ATA/219/2005 du 19 avril 2005 ; ATA/120/2004 du 3 février 2004).

On entend par mesure d'exécution une décision ne créant, ne modifiant, ni n'annulant aucun droit ou obligation de l'administré.

La CCRMI a rejeté, dans sa décision du 20 novembre 2003, le recours de M. W_____ en tant qu'il tendait à l'exclusion de la somme de CHF 80'000.- de la masse successorale taxable. Par courrier du 5 mars 2004, le recourant a demandé à l'AFC de modifier les destinataires du bordereau consécutif à la décision de la CCRMI du 20 novembre 2003. Considérant ladite lettre comme une réclamation, l'AFC l'a écartée par décision du 23 mars 2004 en se fondant sur l'existence du mandat d'exécuteur testamentaire et du porte-fort. M. W_____ a recouru contre cette décision par devant la CCRMI, en invoquant notamment qu'il ne devait pas être tenu pour responsable du paiement

des droits liés à des faits antérieurs au décès, tels que des donations entre vifs non déclarées.

En réalité, les griefs du recourant à l'égard de cette dernière décision concernent la décision de la CCRMI du 20 novembre 2003. Or, faute d'avoir fait l'objet d'un recours, cette décision est entrée en force, et a constitué le fondement du bordereau de taxation, objet de la présente procédure. Ce bordereau s'analyse clairement comme une mesure d'exécution, au sens de la définition précitée, de la décision antérieure de la CCRMI. C'est donc à tort que l'AFC a considéré le courrier de M. W_____ du 5 mars 2004 comme une réclamation.

3. L'interdiction de remettre en cause 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 oeuvre (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.

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, 4e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, p. 343; B. BOVAY, op. cit., pp. 295 et 340).

En l'espèce, si le recourant avait voulu que le bordereau consécutif à la décision de la CCRMI du 20 novembre 2003 soit adressé aux deux donataires, il aurait dû prendre des conclusions dans ce sens par devant la CCRMI ou le faire en recourant au Tribunal administratif dans le délai fixé par la loi. Or, il n'a pas agi de la sorte. Il ne peut donc plus, à travers la présente procédure, revenir sur la décision de la CCRMI du 20 novembre 2003 entrée en force.

4. Il s'ensuit que le recourant ne peut pas remettre en cause le bordereau consécutif à la décision de la CCRMI du 20 novembre 2003, faute d'acte attaquable.

5. Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que la CCRM s'est déclarée incompétente.

6. L'autorité de recours n'est liée ni par les motifs invoqués par la partie recourante ni par ceux sur lesquels la décision contestée se fonde. 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, 2e éd., Berne 2002, p. 686). Dès lors que l'article 59 lettre b LPA fait obstacle à l'examen des griefs avancés par le recourant, 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 attaquable.

7. Au vu de ce qui précède, le recours sera déclaré irrecevable. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

déclare irrecevable le recours interjeté le 21 novembre 2005 par Monsieur W_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 24 octobre 2005 ;

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

communique le présent arrêt à Me Pierre-Alain Loosli, avocat du recourant, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, juges,
M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste : le président :

C. Del Gaudio-Siegrist F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :