

# **GE\_GERICHTE A/2438/2004 vom 24. Mai 2005**

GE Cour de justice, 2005-05-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_2438\\_2004](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2438_2004)

FR: GE\_GERICHTE A/2438/2004 du 24 mai 2005

IT: GE\_GERICHTE A/2438/2004 del 24 maggio 2005

## **Regeste**

PROCEDURE ADMINISTRATIVE; CONSEIL D'ETAT; DECISION; VOIE DE DROIT; POUVOIR D'EXAMEN; EFFET DEVOLUTIF | Demande d'exonération des droits de succession rejetée par le Conseil d'Etat. Cette décision étant entrée en force, elle ne saurait être revue à l'occasion d'une réclamation contre le bordereau des droits de successions | LPA.53; LPA.57; LPA.59; LPA.69

## **Erwägungen**

### **E. 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.

### **E. 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 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. 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).

### **E. 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 bénéficiaire 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.

#### **E. 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).

#### **E. 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. \*  
\* \* \* \*