

GE_GERICHTE A/728/2023 vom 4. Juni 2024

GE Cour de justice, 2024-06-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_728_2023

FR: GE_GERICHTE A/728/2023 du 4 juin 2024

IT: GE_GERICHTE A/728/2023 del 4 giugno 2024

Regeste

OBJET DU LITIGE;DROIT FISCAL;IMPÔT;IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL;PRÉTENTION DE DROIT PUBLIC;IMPOSITION DANS LE TEMPS;DROIT D'ÊTRE ENTENDU;FARDEAU DE LA PREUVE;SUCCESSION;HÉRITIER LÉGAL;IMPÔT SUR LES SUCCESSIONS ET LES DONATIONS;SUBSTITUTION(OBLIGATION);DISPOSITION POUR CAUSE DE MORT;DROIT CIVIL;SOLIDARITÉ | Recours de deux membres d'une hoirie, qui contestent la mainmise fiscale ordonnée sur leurs avoirs, en raison des droits d'enregistrement non versés par la donataire de leur père et grand-père, à la suite de donations du vivant de ce dernier à sa compagne. Confirmation de la mainmise fiscale dans son principe, i) la créance n'étant pas prescrite, ii) la mainmise étant fondée sur le cas de subsidiarité découlant de l'art. 166 al. 2 LDE et 172 al. 1 LDE. Iii) en revanche, le montant requis de la mainmise ne peut être confirmé, étant excessif au vu du jugement du TPI produit par les parties, dont il ressort que les donations reçues par la donataire en 2013 et 2016 ne s'élèvent plus qu'à CHF 400'000.- environ, au lieu du montant estimé de 4'000'000.-. Par conséquent, réduction de la mainmise de CHF 2'300'000.- à 300'000.-. Admission partielle du recours. | Cst.29.al2; Cst.3; LDE.1; LDE.11; LDE.138; LDE.171.al1; LDE.185; LDE.166; LDE.172; LIFD.169; CC.569; CC.589; CC.603; LECO.2; ROAC.3; Cst.5.al3

Erwägungen

E. 4

Il convient ensuite d'examiner le bien-fondé du prononcé de la mainmise.

E. 4.1

En vertu de l'art. 61 al. 1 LPA, le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (let. a), ou pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (let. b). Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (al. 2), non réalisée en l'espèce.

E. 4.2

La Confédération ne dispose pas de la compétence de percevoir un impôt sur les successions ou donations. Ces impôts sont donc purement cantonaux (art. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101; arrêts du Tribunal fédéral 2C_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 2 ; 2C_242/2014 du 10 juillet 2014 consid. 2.3.1).

E. 4.3

La donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contreprestation correspondante (art. 239 al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220). La donation est un contrat unilatéral – car une seule des parties s'oblige – et un acte bilatéral, car la concordance des volontés est exigée (art. 1 et 239 CO).

E. 4.4

Selon l'art. 1 LDE, les droits d'enregistrement sont un impôt qui frappe toute pièce, constatation, déclaration, condamnation, convention, transmission, cession et en général toute opération ayant un caractère civil ou judiciaire, dénommées dans la loi comme : « actes et opérations », soumises soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement ; ils sont perçus par l'administration de l'enregistrement et des droits de succession du canton de Genève (al. 1). L'enregistrement consiste à analyser et à mentionner dans un registre spécial tous actes et opérations soumis à cette formalité (al. 2). Au sens de la loi, l'expression « enregistré » ne vise que les opérations effectuées par l'administration mentionnées ci-dessus (al. 3). L'art. 3 let. h LDE soumet obligatoirement à l'enregistrement, sous réserve des exceptions prévues par la loi, les donations et autres avantages semblables que les dispositions du titre IV assujettissent à cette obligation sous réserve des dispositions de l'art. 6 let. u et v LDE.

E. 4.5

Selon l'art. 11 LDE, sous réserve des exceptions mentionnées aux art. 6 let. u et v, 28 et 29 al. 5 LDE, toute disposition entre vifs par laquelle une personne physique ou morale cède, sans contrepartie correspondante, à une autre personne physique ou morale, tout ou partie de ses biens ou de ses droits, en propriété, en nue-propriété ou en usufruit, est, en tant que donation, soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement (al. 1). Est également réputé donation, tout abandon de biens, de droits ou d'autres avantages semblables, ainsi que toute remise de dette, concédés à titre gratuit (al. 2). La différence de valeur constatée dans un acte à titre onéreux entre les prestations des parties, est présumée donation, sauf preuve contraire (al. 3). En matière de donations de biens mobiliers, les droits ne sont exigibles que si le donateur est domicilié dans le canton de Genève (art. 12 al. 2 LDE).

E. 4.6

L'art. 138 LDE précise que les parties sont tenues de faire enregistrer tous les actes et opérations ainsi que les déclarations de transfert et d'autres opérations dont l'enregistrement est obligatoire en application de la LDE (al. 1). Cette obligation incombe solidairement aux donateur et donataire, aux cohéritiers en matière de partage successoral et aux époux dont le régime matrimonial est modifié ou liquidé (al. 2). Selon l'ancien art. 160 LDE, applicable jusqu'au 1^{er} janvier 2020, tous les autres actes et opérations obligatoirement soumis à l'enregistrement en application de la loi, notamment les donations, les partages de succession, les liquidations résultant de changement de régime matrimonial, les reprises de biens, visés à l'art. 3 LDE, doivent être déposés en vue de cette formalité, dans le délai de dix jours à compter de la date de l'acte ou de l'opération.

E. 4.7

Selon l'art. 166 al. 2 LDE, en matière de donation, le donateur est subsidiairement responsable du paiement des droits, intérêts et frais.

E. 4.8

Aux termes de l'art. 171 al. 1 LDE, les mesures de sûreté sont, outre les mesures conservatoires prévues par la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, du 11 avril 1889 : a) la mainmise ; b) l'hypothèque légale. L'art. 172 al. 1 LDE, qui traite de la « mainmise », prévoit que le directeur de l'administration de l'enregistrement peut bloquer par écrit en mains de toutes personnes, de tous établissements et de toutes administrations publiques, les fonds, les valeurs et tous autres biens meubles appartenant à celui qui, aux termes de l'acte enregistré ou à enregistrer, est personnellement ou solidairement débiteur des droits : a) lorsqu'il y a lieu de craindre le non-paiement des droits ; b) en cas de silence du débiteur des droits ou de son mandataire ; c) en cas de refus du débiteur ou de son mandataire de fournir les justifications requises. En revanche, a contrario et à titre d'exemple, l'art. 173 LDE, qui régit l'« hypothèque légale », stipule que cette mesure ne peut viser que des immeubles qui sont ou ont été la propriété du contribuable. Il n'est pas précisé « personnellement ou solidairement débiteur des droits ». Il ressort des travaux préparatoires concernant l'art. 172 LDE que ce dernier article « reproduit, adapté aux droits d'enregistrement, les dispositions de l'art. 47 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25) dont l'origine se trouve à l'art. 220 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Ces dispositions ont été complétées pour pouvoir poursuivre, comme un débiteur de droit d'enregistrement, tout dépositaire de biens qui ne respecterait pas une mainmise » (Mémorial du Grand Conseil, 11 juin 1965, PL 2'859).

E. 4.9

L'art. 78 LHID prévoit que les cantons peuvent disposer que les décisions de sûretés des autorités fiscales cantonales compétentes sont assimilées à des ordonnances de séquestre au sens de l'art. 274 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1). La LHID ne prévoit donc pas de règle d'harmonisation contraignante pour les cantons en matière de sûretés (arrêt du Tribunal fédéral 2C_85/2020 précité consid. 6).

E. 4.10

Bien que les art. 171 et 172 LDE ne reprennent pas textuellement les termes des art. 169 et 170 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), qui règlementent les cas de sûretés s'agissant des créances fiscales portant sur l'impôt fédéral direct, l'art. 171 LDE, s'intitulant « mesures de sûretés », prévoit la mainmise, qui est une autre mesure de sûreté à disposition de l'autorité fiscale, à côté des mesures conservatoires prévues par la LP et l'hypothèque légale. Les principes exposés en matière d'IFD ont ainsi également vocation à s'appliquer aux mesures de sûretés fiscales prises sur la base du droit cantonal (ATF 145 III 30 consid. 7.3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1057/2020 du 17 août 2021 consid. 7.1 ; 2C_85/2020 précité consid. 6.1). Il s'ensuit, mutatis mutandis, que les développements doctrinaux et jurisprudentiels au sujet des dispositions fédérales concernant les garanties des créances fiscales sont également applicables.

E. 4.11

Lorsqu'ils doivent statuer sur un recours portant sur une demande de sûretés, le Tribunal fédéral, tout comme la chambre de céans, limitent leur examen à un contrôle prima facie de la situation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1057/2020 précité consid. 5.2 ; 2C_85/2020 précité consid. 6.1 ; ATA/1238/2021 du 16 novembre 2021 consid. 7). Le niveau de preuve exigé pour la créance fiscale est celui de la simple vraisemblance (« gewisse

Wahrscheinlichkeit »), sous la forme d'un examen préjudiciel et prima facie de la situation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_543/2018 du 30 octobre 2018 consid. 2.2 ; 2C_235/2013 du 26 octobre 2013 consid. 1.2 et 2.4 ; ATA/190/2008 du 22 avril 2008 consid. 7 et 9a), la détermination de l'obligation fiscale et la fixation de l'impôt effectivement dû demeurant réservées dans le cadre de la procédure ordinaire concernant l'affaire fiscale elle-même (arrêt du Tribunal fédéral 2A.446/2006 du 9 mars 2007 consid. 4). De même, le montant présumable de l'impôt, lorsque la créance n'est pas définitive, fait l'objet d'un examen sommaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_468/2011 du 22 décembre 2011 consid. 2.2.3). La loi prévoit expressément qu'il n'y a pas lieu d'attendre une décision entrée en force pour exiger des sûretés ; dès lors, en cas de rappel d'impôt, il convient d'examiner si les reprises effectuées par le fisc - et éventuellement contestées par le contribuable - doivent être tenues pour plausibles (arrêt du Tribunal fédéral 2A.446/2006 précité consid. 5.1), étant précisé qu'elles ne doivent pas être manifestement exagérées (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. III, 2015, n. 37 ad art. 169 LIFD).

E. 4.12

La jurisprudence relative à l'art. 169 LIFD retient à ce sujet que l'autorité fiscale est chargée d'encaisser les impôts dus. En cas de besoin, elle peut exiger des garanties de la part du contribuable, sous la forme notamment d'une demande de sûretés, assimilable à une ordonnance de séquestre ; vu sa nature, la demande de sûretés en matière d'impôt constitue une mesure provisionnelle de droit public, qui peut régler une situation de façon temporaire en attente d'une décision principale ultérieure ou intervenir une fois la décision de taxation entrée en force (ATF 134 II 349 consid. 1). En tant que mesures provisionnelles, les sûretés peuvent être modifiées ou révoquées à tout moment selon l'évolution des circonstances (arrêt du Tribunal fédéral 2C_543/2018 du 30 octobre 2018 consid. 2.2). Elles n'ont par ailleurs aucune influence sur l'existence ou sur le montant de la créance fiscale et ne préjugent en rien de celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C_689/2019 du 15 août 2019 consid. 2.2.7 et les références, in RF 74/2019 p. 746, StE 2019 B 99.1 Nr. 17; 2C_543/2018 du 30 octobre 2018 consid. 2.2; 2C_669/2016 du 8 décembre 2016 consid. 2.3.2).

E. 4.13

À titre exemplatif, la chambre de céans a notamment confirmé que les droits du fisc étaient menacés dans le cadre d'un contribuable américain, domicilié à Genève, au bénéfice d'une autorisation d'établissement, avec sa fille de quinze ans, scolarisée dans une école internationale, pour les motifs suivants. Si un risque de déplacement de son domicile à l'étranger paraissait peu probable vu ses relations personnelles à Genève, l'intéressé, qui exerçait une activité indépendante, ne maintenait pas moins des relations économiques relativement étroites avec les États-Unis, par le biais notamment de trusts et de « partnerships » dans des structures immobilières américaines. Il avait omis, pendant près de dix ans, de mentionner dans ses déclarations un grand nombre d'éléments de fortune et de revenu. Son patrimoine avait la caractéristique d'être mobile ou aisément transférable. Il ne possédait enfin plus aucun bien immobilier en Suisse, ce qui aurait pu permettre de renoncer à tout ou partie des sûretés (ATA/1851/2019 du 20 décembre 2019, confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_85/2020 précité). Elle en a fait de même dans le cas d'un contribuable qui avait continué à résider dans le canton de Genève avec son épouse à tout le moins jusqu'en 2018, alors qu'ils avaient annoncé leur départ pour l'étranger le 15 juillet 2007. Il apparaissait qu'ils avaient omis de déclarer leur revenu et leur fortune aux autorités fiscales genevoises, compte tenu du maintien de leur domicile fiscal en Suisse. Le

contribuable avait clos une grande partie de ses comptes bancaires en Suisse, et ses biens immobiliers en Suisse ne suffisaient pas à couvrir les dettes fiscales estimées. Son train de vie, qui impliquait des moyens financiers qui lui permettraient de changer rapidement de lieu de vie et de transférer sa fortune mobilière, étaient autant d'éléments qui permettaient de considérer que les droits du fisc apparaissaient menacés (ATA/1166/2020 du 17 novembre 2020, confirmé dans une large mesure par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1057/2020 précité).

E. 4.14

Qu'elles aient été prononcées en application du droit fédéral ou du droit cantonal, les mesures de sûretés fiscales constituent des mesures provisionnelles de droit public au sens de l'art. 98 LTF (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1057/2020 précité consid. 2.2 ; 2C_85/2020 précité consid. 2.2 et références).

E. 4.15

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1077/2020 du 27 octobre 2020 consid. 7).

E. 4.16

Les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte (art. 560 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907- CC - RS 210). Ils sont personnellement tenus des dettes du défunt (art. 560 al. 2 CC). Les dettes du défunt regroupent toutes les dettes transmissibles du de cujus qui n'étaient pas éteintes au moment de l'ouverture de la succession (Stéphane SPAHR in Pascal PICHONNAZ/ Bénédicte FOËX/Denis PIOTET [édit.], Commentaire romand du Code civil II, 2016 n. 7,8 ad art. 603 CC). Les dettes d'impôts du défunt, non encore acquittés à son décès sont en principe à la charge des héritiers, dans la mesure fixée par les règles de droit fiscal ; peu importe que la décision de taxation soit entrée en force postérieurement au décès (Stéphane SPAR, *ibid* , n. 9 ad art. 603 CC).

E. 5.1

La mainmise étant une mesure de sûretés, il convient tout d'abord d'examiner si la créance de l'AFC-GE contre D_____ et les recourants peut être qualifiée de vraisemblable. Les éléments de faits retenus dans le jugement du TAPI permettent, *prima facie* , de constater la vraisemblance de la créance. En effet, le de cujus était subsidiairement responsable du paiement des droits sur les donations faites de son vivant à D_____ en application de l'art. 166 al. 2 LDE, ce que les recourants ne contestent pas. Cette dette fiscale existait déjà au moment de son décès et a d'ailleurs été mentionnée dans le bénéfice d'inventaire, avec réserve des contribuables à cet égard. Les recourants en ont ainsi hérité, en vertu des art. 560, 589 et 603 CC, les dettes fiscales n'étant pas limitées par leur inscription à l'inventaire. Ils en sont donc personnellement responsables à titre subsidiaire (art. 166 al. 2 LDE), solidairement entre eux (art. 603 al. 1 CC). Les recourants estiment que l'art. 172 LDE ne peut s'appliquer au cas des héritiers d'une dette, sans justifier pour quels motifs

cette interprétation de la loi devrait prévaloir. Au contraire, il ressort de l'interprétation de l'art. 172 LDE qui appréhende spécifiquement la possibilité de prévoir la mainmise sur les avoirs d'un débiteur tant personnellement responsable que solidairement responsable, contrairement par exemple à l'art. 173 LDE, qui prévoit que l'hypothèque légale ne peut viser que des immeubles appartenant ou ayant appartenu au contribuable. Compte tenu de ces éléments, l'existence d'une créance fiscale apparaît vraisemblable, les éléments avancés dans les considérants qui précèdent étant suffisamment convaincants dans le cadre d'un examen limité à la question de la vraisemblance.

E. 5.2

La créance étant vraisemblable, il est nécessaire de déterminer si un cas de mainmise est réalisé ou non. Les recourants estiment que l'art. 172 LDE n'est pas respecté. Ils n'étaient pas personnellement responsables du paiement des droits d'enregistrement et par conséquent, la mainmise querellée n'était pas fondée. Contrairement à ce que les recourants estiment, au moment où la mainmise a été requise par l'AFC-GE, la donataire n'avait donné aucune suite aux demandes de cette dernière et les recourants estimaient quant à eux ne devoir aucun droit. Objectivement, dans un examen *prima facie* du dossier, il y avait des craintes réelles concernant le non-paiement des droits. Tel est toujours le cas à teneur du dossier, la donataire, débitrice principale n'ayant donné aucune suite au bordereau notifié par l'AFC-GE et la procédure de poursuite s'est soldée par un acte de défaut de biens délivré en octobre 2021 ; les hypothèses prévues à l'art. 172 al. 1 let. a et b LDE restent ainsi réalisées. Au vu des éléments susmentionnés relatifs à l'absence de paiement et au silence de la donataire ainsi que du fait que les recourants estiment ne pas être débiteurs de ce montant, ces indices traduisent effectivement la crainte de l'AFC-GE que les droits dus ne soient jamais payés. Le cas de mainmise est donc réalisé.

E. 5.3

Reste à examiner – sous l'angle de la vraisemblance et *prima facie* – le caractère adapté du montant de la mainmise. La situation actuelle diffère de celle prévalant au moment où la mainmise a été ordonnée et lorsque le TAPI a statué. L'AFC-GE s'était, lors du prononcé de la mainmise, fondée sur le montant estimé des donations, retenant un montant prévisible de la créance d'impôts de CHF 2'216'235.70. Par la suite, les recourants ont produit le jugement du 17 octobre 2023, exécutoire et définitif, lequel ordonne à la donataire la restitution partielle des donations afin de respecter les réserves de l'hoirie, retenant ainsi que la donataire n'était bénéficiaire de la donation plus qu'à hauteur de CHF 404'392.-. Ce montant ne permet plus de retenir comme adéquat le montant initial des sûretés de CHF 2'300'000.-. Selon les recourants, qui ne justifient ce chiffre d'aucune manière, le montant maximal de la mainmise ne s'élèverait plus qu'à CHF 214'077.48. L'AFC-GE ne s'est pas prononcée à ce sujet. Compte tenu de l'imposition des droits d'enregistrement pour les bénéficiaires de donations en 5 e catégorie à laquelle appartient la donataire, le taux est de 24% de CHF 5'001.- à CHF 100'000.-, puis ensuite de 26% (art. 23 LDE). Il se justifie ainsi, dans le cadre de l'examen *prima facie* du montant de la créance, de réduire la mainmise à CHF 300'000.-. Ce montant tient compte de celui de la donation de CHF 404'392.-, sujette à droits d'enregistrement, et inclut les intérêts moratoires. Il s'ensuit que le recours sera partiellement admis, la mainmise étant ainsi réduite à un montant maximal de CHF 300'000.-.

E. 6

Les recourants se plaignent encore de la validité formelle de la mainmise. Celle-ci n'aurait pas été signée par le directeur de l'administration de l'enregistrement.

E. 6.1

Comme déjà mentionné, selon l'art. 172 LDE, le directeur de l'administration de l'enregistrement peut bloquer par écrit en mains de toutes personnes, de tous établissements et de toutes administrations publiques, les fonds, les valeurs et tous les autres biens meubles appartenant à celui qui, aux termes de l'acte enregistré ou à enregistrer, est personnellement ou solidairement débiteur des droits, a), lorsqu'il y a lieu de craindre le non-paiement des droits, en cas de silence du débiteur des droits ou de son mandataire, en cas de refus du débiteur de droits ou de son mandataire de fournir les justifications requises (let. c). Tout paiement fait au mépris de cette défense n'est pas opposable à l'administration de l'enregistrement, et rend ceux qui l'ont fait solidairement responsable des droits. Le recouvrement des droits s'opère comme à l'égard de tout débiteur de droits d'enregistrement.

E. 6.2

Aux termes de la loi sur l'exercice des compétences du Conseil d'Etat et l'organisation de l'administration du 16 septembre 1993 (LECO - B 1 15), le Conseil d'Etat exerce le pouvoir exécutif. Il prend les décisions de sa compétence (art. 1). Il règle les attributions des départements, en constituant des offices ou des services et en leur déléguant les compétences nécessaires (art. 2 al. 1 LECO). Lorsque des attributions leur ont été conférées directement par la loi, les départements, les offices ou les services les exercent sous l'autorité du Conseil d'Etat (art. 2 al. 2 LECO). De manière générale, en l'absence de dispositions légales leur attribuant spécialement la compétence de statuer, les services des départements agissent sur délégation et prennent leurs décisions en tant qu'organes au nom et pour le compte du département auquel ils sont rattachés (art. 12 LPA).

E. 6.3

Aux termes de l'art. 3 al. 1 let. c ROAC, le département des finances, des ressources humaines et des affaires extérieures comprend l'administration fiscale cantonale, qui comprend la direction générale de l'AFC-GE, la direction de la perception, la direction du contrôle, des affaires fiscales, des affaires financières et des activités de support et la direction juridique.

E. 6.4

La nullité absolue d'une décision peut être invoquée en tout temps devant toute autorité et doit être constatée d'office. Elle ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou du moins facilement reconnaissables et pour autant que sa constatation ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Sauf dans les cas expressément prévus par la loi, il ne faut admettre la nullité qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (ATF 130 II 249 consid. 2.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_354/2015 du 21 janvier 2016 consid. 4.1). Des vices de fond d'une décision n'entraînent qu'exceptionnellement sa nullité. Entrent avant tout en considération comme motifs de nullité l'incompétence fonctionnelle et matérielle de l'autorité appelée à statuer, ainsi qu'une erreur manifeste de procédure (ATF 129 I 361 consid. 2.1 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 6B_354/2015 du 21 janvier 2016 consid. 4.1). Selon la doctrine et la jurisprudence, ce n'est que dans l'hypothèse d'une réparation impossible de ce vice que la

sécurité du droit ou le respect de valeurs fondamentales implique l'annulabilité d'une décision viciée à la forme. Ce principe général découle des règles de la bonne foi qui, conformément à l'art. 5 al. 3 Cst., imposent également des devoirs à l'autorité dans la conduite d'une procédure (ATF 123 II 231 consid. 8b ; 119 IV 330 consid. 1c ; 117 Ia 297 consid. 2 ; ATA/1159/2022 du 15 novembre 2022 consid. 4b).

E. 6.5

En l'espèce, la fonction de « directeur de l'administration de l'enregistrement » ne ressort pas de l'organigramme de l'AFC-GE, comme le pointent à juste titre les recourants. On doit ainsi considérer, avec le TAPI, que par délégation, l'expert taxateur et l'adjoint du chef de service, juriste, rattachés tous deux au service des successions et des droits d'enregistrement, qui fait partie de la direction du contrôle, elle-même appartenant à la direction générale de l'AFC-GE, étaient autorisés à signer les mainmises fiscales, notamment celle du 4 mai 2022. Cette dernière a d'ailleurs été ratifiée le 29 janvier 2024 par le directeur des personnes morales, confirmant de facto l'autorisation de signer accordée aux fonctionnaires précités. À cet égard sera rappelé l'art. 9 al. 3 LPA, qui prévoit en procédure de recours, que les collectivités et institutions publiques peuvent se faire représenter par des membres de leurs organes, ainsi que par des membres de leur personnel. A fortiori, en procédure non-contentieuse, tel peut être également le cas. Compte tenu de ces éléments, en tant que la décision querellée émane de l'autorité compétente, elle ne saurait être considérée comme nulle. Pour le surplus, les recourants ont valablement pu recourir contre cette décision, d'abord devant le TAPI, puis la chambre de céans, qui disposent d'un plein pouvoir d'examen. Ainsi, ce grief sera écarté.

E. 7

Les recourants se plaignent finalement d'un comportement contraire au principe de la bonne foi de la part de l'AFC-GE. Celle-ci n'avait pas été claire quant à son intention de recouvrer auprès d'eux les droits d'enregistrement dus par D_____.

E. 7.1

Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_145/2019 du 3 juin 2020 consid. 6.3.2). De ce principe découle notamment le droit de toute personne à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État, consacré à l'art. 9 in fine Cst. (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_145/2019 du 3 juin 2020 consid. 6.3.2). L'art. 9 in fine Cst. protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration et qu'il a pris sur cette base des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice (ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_626/2019 du 8 octobre 2020 consid. 3.1). Le principe de la confiance, découlant de celui de la bonne foi, commande également à l'administration d'adopter un comportement cohérent et dépourvu de contradiction (ATF 111 V 81 consid. 6 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_500/2020 du 11 mars 2021 consid. 3.4.1).

E. 7.2

En l'espèce, la chambre administrative rappellera, à titre liminaire, que le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité et que le principe de la bonne foi n'a qu'une influence

limitée en la matière (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2), surtout s'il entre en conflit avec celui de la légalité. Ainsi, les contribuables ne peuvent bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions de la bonne foi – qui doivent être interprétées de manière stricte – sont remplies de manière claire et sans équivoque (arrêts du Tribunal fédéral 2C_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1 ; 2C_603/2012 et 2C_604/2012 du 10 décembre 2012 consid. 4). En outre, il ne ressort pas du dossier que l'AFC-GE aurait donné des assurances aux contribuables concernant les droits d'enregistrement dus par D_____, étant rappelé que l'objet du présent litige est uniquement limité à la question de la mainmise fiscale, distincte de la procédure de taxation elle-même. On ne voit d'ailleurs pas, sous l'angle de la protection de la bonne foi et de l'interdiction du comportement contradictoire, quelles dispositions – sur lesquelles ils ne sauraient revenir sans subir de préjudice – les contribuables auraient pris sur la foi des échanges en question. C'est par conséquent en vain que les contribuables invoquent le principe de la bonne foi dans le cadre du présent recours, qui concerne uniquement une mesure de sûreté. En conclusion, le recours sera partiellement admis, uniquement s'agissant du montant de la mainmise. Il sera pour le surplus rejeté.

E. 8

Au vu de l'issue du litige, un émolument – réduit – de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent dans une large mesure (art. 87 al. 1 LPA), et une indemnité de procédure de CHF 1'500.- leur sera allouée, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui de l'AFC-GE (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.