

Tribunale federale
Tribunal federal

2P.276/2003/KJE/elo
{T 0/2}

Arrêt du 19 juillet 2004
Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président,
Müller et Yersin.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties

X. _____, exécuteur testamentaire, avocat, recourant,
agissant pour l'hoirie de feu A. _____, soit:
B. _____ et ses enfants C. _____ et D. _____, ainsi que E. _____ et F. _____,
Californie USA),
G. _____ et H. _____, Californie (USA),

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève, rue du Stand 26, case postale 3937,
1211 Genève 3,
Tribunal administratif du canton de Genève, rue du Mont-Blanc 18, case postale 1956, 1211 Genève
1.

Objet

art. 9 et 29 Cst. (succession, retard injustifié),

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 23 septembre
2003.

Faits:

A.

A. _____, originaire de Genève et Demoret (VD), né le 1er août 1950, divorcé et sans domicile
fixe, est décédé le 27 juin 1996 au Guatemala.

Par décision de la Justice de Paix du canton de Genève du 22 mai 1997, le for successoral a été
admis à Genève. Le frère du défunt, X. _____, domicilié en Suisse, a été désigné comme
exécuteur testamentaire.

Entre autres biens, le défunt possédait des comptes bancaires, des immeubles à Lucerne, un
bateau, ainsi qu'une petite auberge au Guatemala. Selon X. _____, il était très difficile d'attribuer
une valeur à cette dernière et douteux qu'elle puisse être réalisée. La déclaration de succession du 31
juillet 1998 mentionnait un avoir imposable de 2'243'165 fr.

B.

Le 12 octobre 1998, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration
fiscale cantonale) a notifié à l'exécuteur testamentaire un bordereau d'un montant de 144'237.55 fr.
dont 11'183.95 fr. d'intérêts. L'avoir successoral imposable dans le canton de Genève était fixé à
816'205 fr., le passif (soit 101'195 fr.) ayant été écarté à concurrence de l'actif au Guatemala, vu
l'absence de convention internationale en matière successorale entre ce pays et la Suisse. La valeur
vé nale de l'immeuble au Guatemala était estimée à 250'000 US\$.

Par décision sur réclamation du 8 février 1999, l'Administration fiscale cantonale a modifié la taxation
à la suite d'une nouvelle répartition entre les parts héréditaires communiquée par l'exécuteur
testamen- taire, le solde d'impôt étant fixé à 131'412.60 fr. Pour le surplus, la taxation a été
maintenue.

La Commission cantonale de recours en matière d'impôts du canton de Genève (ci-après: la
Commission de recours) a admis le recours de l'exécuteur testamentaire le 26 octobre 2000. Elle a

jugé que les dettes grevant la succession, soit 101'195 fr., devaient être défalquées pour la détermination de l'avoir successoral imposable, sous réserve de répartition intercantonale. Le défunt n'était en effet jamais devenu légalement propriétaire de l'immeuble sis au Guatemala, étant donné que l'acquisition de biens immobiliers au bord d'un plan d'eau était limitée aux personnes possédant la nationalité guatémaltèque. Ainsi, l'art. 14 al. 6 de la loi genevoise sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (ci-après: LDS ou la loi genevoise sur les droits de succession) ne s'appliquait pas. Cette disposition prévoyait que, lorsqu'une succession ouverte dans le canton de Genève comprend des immeubles situés à l'étranger, la distraction des dettes n'est admise, à défaut de convention internationale en matière de double imposition, que pour ce qui excède la valeur de ces immeubles. La décision du 26 octobre 2000 est entrée en force.

C.

Le 13 mars 2001, X. _____ s'est adressé à la Commission de recours afin de l'informer qu'il n'avait toujours pas reçu de bordereau rectificatif de l'Administration fiscale cantonale. Celle-ci lui a fait parvenir, le 11 mars 2001, un bordereau du 12 février 2001 fixant le montant imposable net à 812'329 fr. et le solde d'impôt dû à 138'568.50 fr. y compris 7'743.50 fr. d'intérêts de bonification.

Le 9 avril 2001, l'exécuteur testamentaire a payé la somme de 130'824.50 fr. Cette somme correspondait au montant du bordereau du 12 octobre 1998, soit 144'237.55, amputé des dégrèvements opérés dans les bordereaux des 8 février 1999 et 12 février 2001, soit un total de 13'719.50 fr., et tenant compte des intérêts débiteurs du bordereau du 8 février 1999, soit 306.95 fr., mais non de ceux du bordereau du 12 février 2001, soit 7'743.50 fr.

L'Administration fiscale cantonale, par décision sur réclamation du 16 mai 2001, et la Commission de recours, par décision du 27 février 2003, ont rejeté les réclamations et recours de l'exécuteur testamentaire relatifs auxdits intérêts.

D.

Par arrêt du 23 septembre 2003, le Tribunal administratif du canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif) a rejeté le recours contre la décision de la Commission de recours du 27 février 2003 et mis un émoluments judiciaires de 2'000 fr. à la charge de la recourante. Il a estimé en substance que c'était à bon droit que des intérêts de bonification avaient été mis à la charge de l'hoirie. Quant à la durée de la procédure relative à la succession de feu A. _____, plus de six ans à l'époque, il a jugé qu'en l'absence de domicile connu du défunt et vu l'existence d'actifs successoraux à l'étranger, elle ne constituait pas un déni de justice.

E.

Agissant par la voie du recours de droit public, l'exécuteur testamentaire demande au Tribunal fédéral de constater que l'arrêt du Tribunal administratif du 23 septembre 2003 viole les art. 9 et 29 Cst., d'annuler ledit arrêt et de renvoyer la cause à l'autorité cantonale afin qu'elle statue à nouveau dans le sens des considérants. Subsidièrement, il demande au Tribunal fédéral d'annuler ce même arrêt, de constater que le montant des émoluments fixés par l'autorité intimée viole l'art. 9 Cst. et d'adapter les émoluments au montant litigieux. Le recourant reproche au Tribunal administratif d'avoir violé l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.) en fondant sa décision sur des faits déformés. En outre, l'exécuteur testamentaire soutient qu'il était inutile de demander une évaluation de la maison au Guatemala, puisque celle-ci ne faisait pas partie de la succession, et que les huit mois qu'il a fallu à l'Administration fiscale cantonale pour déposer sa réponse devant la Commission de recours sont excessifs. Le principe selon lequel une cause doit être jugée dans un délai raisonnable aurait ainsi été violé (art. 29 al. 1 Cst.).

L'Administration fiscale cantonale conclut, sous suite de frais, au rejet du recours. Le Tribunal administratif persiste dans les termes et conclusions de son arrêt.

F.

Par ordonnance du 1er décembre 2003, le Président de la IIe Cour de droit public a admis la demande d'effet suspensif.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 129 II 225 consid. 1 p. 227; 128 I 177 consid. 1 p. 179, 46 consid. 1a p. 48; 128 II 66 consid. 1 p. 67).

1.1 Sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, le recours de droit public est de nature purement cassatoire (ATF 129 I 129 consid. 1.2.1 p. 131; 128 III 50 consid. 1b p. 53; 126 II 377 consid. 8c p. 395 et la jurisprudence citée). Dans la mesure où le recourant demande autre chose que l'annulation de l'arrêt attaqué, soit que le Tribunal de céans constate la violation des art. 9 et 29

Cst., adapte le montant des émoluments de la cause devant l'autorité intimée au montant litigieux et qu'il renvoie le dossier au Tribunal administratif pour une nouvelle décision dans le sens des considérants, ses conclusions sont irrecevables.

1.2 Selon l'art. 88 OJ, le recours de droit public est ouvert uniquement à celui qui est atteint par l'acte attaqué dans ses intérêts personnels et juridiquement protégés. Le recours formé pour sauvegarder l'intérêt général ou ne visant qu'à préserver des intérêts de fait est en revanche irrecevable (ATF 126 I 43 consid. 1a p. 44). Sont des intérêts personnels et juridiquement protégés ceux qui découlent d'une règle de droit fédéral ou cantonal ou directement d'une garantie constitutionnelle spécifique pour autant que les intérêts en cause relèvent du domaine que couvre ce droit fondamental. La protection contre l'arbitraire inscrite à l'art. 9 Cst. (art. 4 aCst.) - qui doit être respectée dans toute activité administrative de l'Etat - ne confère pas à elle seule la qualité pour agir au sens de l'art. 88 OJ (ATF 126 I 81 consid. 3b p. 85; 123 I 41 consid. 5b p. 42-43; 122 I 44 consid. 2b et 3b/bb p. 45-47 et les références citées).

On peut se demander si, dans le cas présent, le recourant agit comme exécuteur testamentaire (art. 517 et ss CC) ou sur mandat des héritiers. La question n'a pas besoin d'être résolue car, d'après la loi genevoise sur les droits de succession, les exécuteurs testamentaires sont tenus d'acquitter sur les biens de la succession les droits de succession, intérêts, amendes, frais et émoluments (art. 53 al. 2 LDS). Tout débiteur de droits de succession auquel a été notifié un bordereau de droits de succession peut former réclamation contre la taxation de l'administration de l'enregistrement et du timbre (art. 65 al. 1 LDS). Le débiteur ou l'ayant droit a également le droit de recourir (art. 67 et 68 LDS). Dans la mesure où l'exécuteur testamentaire est ainsi tenu de payer les droits de succession sur les biens de celle-ci au regard du droit cantonal, il doit pouvoir défendre la succession contre une imposition qu'il estime injustifiée. La qualité pour agir du recourant doit dès lors être admise en l'espèce, conformément à l'art. 88 OJ (voir également ATF 72 I 6 consid. 2 p. 8 où le Tribunal fédéral a jugé que l'exécuteur testamentaire avait en principe qualité pour déposer un recours de droit public pour violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale).

1.3 Pour le surplus, déposé en temps utile, et dans les formes prescrites par la loi, contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaquée que par la voie du recours

de droit public, le présent recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ.

2.

En vertu de l'art. 90 al. 1 let. b OJ, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Le recourant ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux (ATF 130 I 26 consid. 2.1 p. 31; 129 III 626 consid. 4 p. 629; 129 I 113 consid. 2.1 p. 120 et les arrêts cités).

En outre, dans un recours pour arbitraire fondé sur l'art. 9 Cst. (cf. art. 4 aCst.), l'intéressé ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice (ATF 128 I 295 consid. 7a p. 312; 125 I 492 consid. 1b p. 495 et la jurisprudence citée).

C'est à la lumière de ces principes que doivent être appréciés les moyens soulevés par le recourant.

3.

Dans un premier grief, le recourant reproche au Tribunal administratif d'avoir fondé sa décision sur des faits déformés et d'avoir ainsi violé l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.).

L'autorité intimée n'aurait pas retenu que l'exécuteur testamentaire avait acquitté la somme de 130'824.50 fr. le 9 avril 2001. Il est vrai que l'arrêt attaqué ne mentionne pas expressément ce point. Cela ressort toutefois implicitement des faits tels que décrits dans l'arrêt, soit que le solde dû, selon le bordereau du 12 février 2001, s'élevait à 138'568.50 fr. - dont 7'743.50 fr. d'intérêts débiteurs - mais que la réclamation à l'encontre de ce bordereau ne portait que sur les intérêts de bonification. De même, cet arrêt retient que les recours auprès de la Commission de recours et de l'autorité intimée s'en prenaient aux 7'743.50 fr. d'intérêts. Il en découle donc que le montant acquitté n'était pas l'objet des procédures. La constatation des faits de l'autorité intimée n'est ainsi pas manifestement fautive (cf. ATF 101 la 298 consid. 5 p. 306 et la jurisprudence citée). Au demeurant, le fait que ce montant ait été payé ou pas n'est pas pertinent pour la solution du litige.

Le recourant n'aurait jamais été averti que les intérêts ne cessaient pas de courir dès la réclamation du 10 novembre 1998, contrairement à ce que mentionne l'arrêt attaqué. Cet arrêt retient seulement que l'exécuteur testamentaire a été informé à plusieurs reprises que le montant des droits de succession portait intérêt dès le début du cinquième mois suivant le décès, ainsi que de la possibilité de verser des acomptes pour limiter le montant des intérêts dus. L'autorité intimée n'a pas constaté de manière erronée les faits que lui prête à tort le recourant. Au surplus, il ressort du dossier qu'il a, en effet, été averti pas moins de cinq fois, entre le 4 décembre 1997 et le 19 juin 1998, sans compter que l'allusion aux acomptes éventuels permettait de comprendre que les intérêts couraient jusqu'au paiement.

4.

4.1 Toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. Il y a retard injustifié de la part de l'autorité lorsque celle-ci diffère sa décision au-delà de tout délai raisonnable. Le droit d'exiger qu'une procédure soit achevée dans un délai raisonnable découle de l'art. 29 al. 1 Cst. (art. 4 aCst.; ATF 119 II 386 consid. 1b p. 389). Le caractère raisonnable de la durée de la procédure s'apprécie en fonction des circonstances particulières de la cause. Il faut prendre en considération l'ampleur et la difficulté de celle-ci, ainsi que le comportement du justiciable (ATF 125 V 188 consid. 2a p. 191/192; 117 Ia 193 consid. 1c p. 197 et les références citées), mais non des circonstances sans rapport avec le litige, telle une surcharge de travail de l'autorité (ATF 103 V 190 consid. 5c p. 198).

4.2 Le recourant soutient que la durée de la procédure relative à la succession de feu A. _____ a été anormalement longue et a ainsi violé l'art. 29 al. 1 Cst.

Il est douteux que le recourant ait un intérêt actuel et pratique, au sens de l'art. 88 OJ, à la constatation d'un déni de justice, alors que la procédure cantonale est close (ATF 125 V 373 consid. 1 p. 374; 123 II 285 consid. 4 p. 286). Le recourant ne tirerait aucun avantage pratique à faire constater la longueur anormale de la procédure. Les intérêts de bonification qui lui sont réclamés n'en seraient notamment pas réduits.

Dans la mesure où le grief doit de toute façon être rejeté, la question peut être laissée ouverte.

4.3 Le recourant ne conteste pas que les 11'183.95 fr. d'intérêts figurant sur le bordereau du 12 octobre 1998 sont dus et ils ont d'ailleurs été payés. Il admet implicitement la règle de l'art. 61A LDS qui prévoit que le montant des droits porte intérêt au taux légal dès l'expiration d'un certain délai après le décès (recours p. 2); l'intérêt se calcule sur tous les montants impayés à l'expiration de ce délai, pour quelque raison que ce soit, dans la mesure où ils sont finalement dus. Ce texte montre clairement que des intérêts courent en particulier jusqu'à ce que le montant des droits de succession soit arrêté, soit également pendant les procédures de réclamation et de recours. Le recourant conteste toutefois que les intérêts échus après le 12 octobre 1998 soient dus car, selon lui, la procédure aurait été trop longue. Il ne met pas en cause leur calcul.

Le Tribunal administratif a retenu que la procédure relative à la succession de feu A. _____ durait depuis plus de six ans. Toutefois, les circonstances, telles l'absence de domicile connu du défunt et l'existence ou non d'actifs successoraux à l'étranger, justifiaient cette durée. Selon cette autorité, même si en fin de compte l'immeuble au Guatemala ne faisait pas partie de la succession, il fallait en connaître la valeur vénale au jour du décès pour pouvoir statuer sur la distraction des dettes successorales. L'Administration fiscale cantonale devait donc vérifier les données relatives à l'immeuble en cause. Finalement, si la procédure s'est prolongée, c'était également en raison des divers réclamations et recours interjetés par le recourant.

4.4 La première procédure, dès l'été 1998 jusqu'à la décision définitive de la Commission de recours le 26 octobre 2000, a duré deux ans et demi. Elle a porté sur l'imposition de l'auberge au Guatemala et la distraction des dettes successorales. Comme l'a jugé l'autorité intimée, au vu des circonstances du cas, ce laps de temps est raisonnable. Pour se prononcer sur la distraction des dettes, il fallait régler le sort de l'immeuble sis au Guatemala. Comme cela ressort du dossier, cela a prolongé la procédure. Contrairement à ce que soutient le recourant, les démarches de l'Administration fiscale cantonale relatives à cet immeuble n'étaient pas inutiles. En effet, dans un premier temps, cette maison était considérée comme faisant partie de la succession et devait donc être évaluée. C'était également la position de l'Administration fiscale cantonale défendue dans son écriture du 10 novembre 1999 dans la procédure devant la Commission de recours. Ce n'est que par décision du 26 octobre 2000 - non contestée - que ladite Commission a finalement jugé que cet immeuble ne devait pas être compris dans la succession. De plus, en décembre 1999 et en décembre 2000, le recourant a remis à la Commission cantonale de recours différents documents relatifs à la propriété de l'immeuble complétant son recours. Cela démontre bien qu'il n'était pas facile d'obtenir des renseignements dans le pays en question et que la longueur de la procédure s'en est

ressentie.

La deuxième procédure a duré de la décision du 26 octobre 2000 jusqu'au recours de l'exécuteur testamentaire au Tribunal fédéral le 31 octobre 2003, soit trois ans. Cette procédure a porté uniquement sur une partie des intérêts de bonification sur les montants impayés. Comme le relève le Tribunal administratif, si la procédure a duré jusqu'à aujourd'hui, c'est principalement en raison des nombreux réclamations et recours de l'exécuteur testamentaire et non seulement du retard (de l'ordre de quatre mois et demi) pris par l'Administration fiscale cantonale pour envoyer le bordereau fondé sur la décision de la Commission de recours. L'exécuteur testamentaire a interjeté réclamation contre le bordereau du 12 février 2001, puis recours contre la décision sur réclamation, la décision de la Commission de recours et l'arrêt du Tribunal administratif. Vu le nombre d'instances, la longueur de la procédure n'apparaît pas excessive.

Au surplus, le 9 avril 2001, l'exécuteur testamentaire a payé la plus grande partie du montant dû. Il admettait devoir des intérêts de bonification (recours p. 2) et savait que les intérêts continuaient à courir sur le montant impayé. Pour être certain de ne pas avoir des intérêts supplémentaires à acquitter, le recourant aurait pu payer la totalité de ce qui était réclamé même s'il en contestait le montant. S'il avait obtenu gain de cause, ce qu'il avait versé en trop lui aurait été remboursé - également avec intérêts (art. 70 LDS).

4.5 Au vu de ce qui précède, le Tribunal administratif pouvait juger sans arbitraire que la durée de la procédure relative à la succession de feu A. _____ n'a pas été anormalement longue. L'art. 29 al. 1 Cst. n'a pas été violé.

5.

Dans un dernier moyen, le recourant s'en prend au montant de l'émolument judiciaire dû au Tribunal administratif. Selon lui, en fixant celui-ci à 2'000 fr., cette autorité aurait versé dans l'arbitraire (art. 9 Cst.). Elle se serait trompée de montant litigieux, celui-ci n'étant pas la totalité du montant dû, mais uniquement la partie des intérêts écoulés entre le 12 octobre 1998 - le cas échéant, dès le 8 février 1999 car le recourant a acquitté les 306.95 fr. contenus dans ce bordereau - et le 12 février 2001, date de l'émission du bordereau rectificatif, soit 7'743.50 fr.

Sur ce point, le recours est irrecevable, faute d'une motivation suffisante (art. 90 al. 1 let. b OJ, cf. consid. 2). Le Tribunal administratif a fondé sa décision relative à l'émolument judiciaire sur des dispositions du droit cantonal qu'il mentionne expressément dans son jugement. Or, le recourant, non seulement ne se réfère pas aux dispositions appliquées par l'autorité intimée, mais surtout ne démontre pas en quoi elles auraient été gravement méconnues en l'espèce.

6.

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ). Il n'est pas alloué de dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, à l'Administration fiscale cantonale et au Tribunal administratif du canton de Genève.

Lausanne, le 19 juillet 2004

Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

Le président: La greffière: