

## **GE\_GERICHTE ATA/63/2020 vom 21. Januar 2020**

GE Cour de justice, 2020-01-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_63\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_63_2020)

FR: GE\_GERICHTE ATA/63/2020 du 21 janvier 2020

IT: GE\_GERICHTE ATA/63/2020 del 21 gennaio 2020

### **Regeste**

Résumé: Rejet du recours de l'hoirie contre la décision de l'administration fiscale cantonale fixant le dernier domicile du défunt à Genève. Le défunt, à la retraite, séjournait alternativement à Genève et à Madrid. Notamment au bénéfice d'une autorisation d'établissement et d'un régime d'imposition d'après la dépense depuis une trentaine d'années à Genève, il avait confirmé de façon reconnaissable sa volonté de s'y établir, même s'il avait gardé de forts liens familiaux et économiques avec Madrid. Quand bien même ce domicile s'avérerait fictif, les héritiers, se substituant fiscalement au défunt, ne peuvent se prévaloir d'un éventuel comportement frauduleux de celui-ci sans agir de mauvaise foi.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

mai 2016 consid. 4.2). L'obtention d'une autorisation de séjour ou d'établissement de la part de la police des étrangers n'est pas un critère décisif pour déterminer si une personne s'est valablement constitué un domicile au sens du droit civil (ATF 125 III 100 consid. 3 ; 125 V 76 consid. 2a ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_675/2014 du 11 août 2015 consid. 4.3). Par ailleurs, le seul but du certificat d'héritiers est d'attester la qualité d'héritiers (ATA/361/2011 du 7 juin 2011).

c. Pour déterminer le domicile fiscal d'une personne qui alterne les séjours à deux endroits différents, notamment lorsque le lieu où elle exerce son activité ne coïncide pas avec celui où elle réside, il faut examiner avec lequel de ces endroits ses relations sont les plus étroites (ATF 132 I 29 consid. 4.2 ; 131 I 145 consid. 4.1). Le centre des intérêts vitaux se détermine d'après l'ensemble des événements objectifs extérieurs permettant de reconnaître ces intérêts, et non simplement d'après les souhaits exprimés par la personne concernée ou en fonction de ses déclarations (ATF 123 I 289 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_918/2011 du 12 avril 2012 consid. 3.2). Ainsi, ce qui importe n'est pas la volonté intime de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 125 I 54 consid. 2a ; 123 I 289 consid. 2b).

d. Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 Cst., commande aux autorités comme aux particuliers de s'abstenir, dans les relations de droit public, de tout comportement contradictoire ou abusif (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_832/2013 du 18 mars 2014 consid. 5.1 ; 1C\_495/2013 du 7 janvier 2014 consid. 5). Il découle de ce principe que l'administration et les administrés doivent se comporter réciproquement de manière loyale (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1).

En application de ce principe, une personne ayant requis une autorisation de séjour auprès des autorités suisses en se prévalant de son domicile ou de sa résidence en Suisse et y est fiscalement domiciliée, ne peut ensuite soutenir le contraire. Dans une telle situation, la taxation s'effectuera sur la base du domicile, qui pourrait s'avérer fictif, compte tenu de l'interdiction d'adopter un comportement contradictoire (Martin ZWEIFEL/Sylvia HUNZIKER, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH/René MATTEOTTI, Internationales Steuerrecht,

- 13/20 - A/1342/2017 2015, art. 4 n. 48, p. 337 et les références citées). Ainsi, le contribuable qui a admis son assujettissement fiscal illimité en Suisse, ne peut pas par la suite le contester dans le cadre d'une procédure en rappel d'impôts ou dans une procédure pénale fiscale, car un tel comportement est contraire à la bonne foi (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_395/2011 du 6 décembre 2011 consid. 5.3, ainsi que les références citées).

e. Les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession à son ouverture (art. 560 CC). La succession fiscale ne crée pas de nouveau rapport de droit fiscal avec les héritiers, mais uniquement une substitution de partie (ATF 144 II 352 consid. 5.1).

f. En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3). En ce qui concerne le domicile, cela implique qu'il appartient à l'autorité d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 du 27 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C\_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 4.2). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C\_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3). 5) a. Dans l'ATF 144 II 352, traitant du report de pertes issues d'une activité lucrative indépendante par les héritiers continuant cette activité, le Tribunal fédéral a rappelé notamment que la succession fiscale ne visait qu'à mettre un terme au rapport de droit fiscal ayant existé avec le contribuable défunt, grâce aux héritiers de celui-ci. Les héritiers étaient ainsi tenus de s'acquitter des impôts dus au jour de la mort du défunt et d'intervenir dans les rapports fiscaux du défunt, quel que soit le stade de la procédure auquel ils se trouvaient au jour du décès. La succession fiscale ne créait donc pas de nouveau rapport de droit fiscal avec les héritiers, mais uniquement une substitution de partie (ATF 144 II 352 consid. 5.1).

Dans le cas précité, la recourante était devenue débitrice d'éventuelles dettes fiscales de son père et s'était substituée à celui-ci en tant que partie dans les procédures fiscales encore pendantes, étant en particulier tenue de remplir la déclaration d'impôt 2005 du défunt afin de permettre la taxation de celui-ci pour cette année. Lors de la déclaration 2005, intervenant dans le rapport de droit fiscal du défunt (également chapitre fiscal ; « Steuerrechtsverhältnis »), elle pouvait déduire d'éventuelles pertes survenues dans l'activité lucrative indépendante de celui-ci. En revanche, la recourante ne pouvait pas faire valoir de droit issu du chapitre fiscal de son père dans son propre chapitre fiscal car elle est taxée à titre personnel, ne pouvant faire valoir que les déductions issues de son propre chapitre fiscal (ATF 144 II 352 consid. 5.2).

- 14/20 - A/1342/2017

b. Dans un arrêt du 16 octobre 2018 (ATA/1105/2018), la chambre administrative a retenu que, si le défunt avait conservé de forts liens familiaux et affectifs avec l'Espagne, il avait manifesté de manière reconnaissable et déterminée sa volonté d'établir son domicile à Genève, notamment en y acquérant un bien immobilier, en transférant en Suisse le siège de sa société et concluant avec l'AFC-GE des conventions pour être imposé selon un régime d'imposition d'après la dépense. Elle précisait que, quand bien même le centre des intérêts du défunt, au sens de l'art. 23 CC, ne se trouvait pas à Genève au moment de son décès, il convenait d'opposer à la succession le domicile fictif que celui-ci avait créé dans ce canton. En effet, dès lors qu'à la suite de la succession, il ne s'était pas créé de nouveau rapport de droit fiscal avec les héritiers, mais une substitution de parties, le comportement fiscal du défunt était opposable aux héritiers. 6) a. En l'espèce, il s'agit de déterminer si Genève constituait le dernier domicile du défunt au sens de l'art. 3 al. 1 LDS.

b. Il ressort des documents produits par les recourants, soit les documents établis par la compagnie aérienne et l'assurance-maladie suisse du défunt retraçant respectivement ses déplacements et les prestations perçues par cette assurance, ainsi que des décisions sociales signées à Madrid, que ce dernier séjournait tant à Genève qu'à Madrid. Depuis 2003, il effectuait, au minimum deux fois par an, des allers-retours entre ces villes. Il séjournait à Genève en moyenne pendant deux mois à chacune de ses venues. Il s'est déplacé pour la dernière fois de Madrid à Genève le 21 avril 2011.

D'après les données de l'OCPM, M. A\_\_\_\_\_ habitait en dernier lieu et depuis le 1er janvier 2000 au \_\_\_\_\_, av. O\_\_\_\_\_ à Genève. Il avait annoncé son arrivée en Suisse à l'OCPM le 3 mars 1983 et avait été mis au bénéfice d'une première autorisation de séjour puis d'une autorisation d'établissement dès le 3 avril 1990. Par ailleurs, il a réitéré auprès de l'OCPM le souhait de bénéficier de cette autorisation dans son courrier du 18 janvier 2010, et les recourants ont produit un certificat émis par le consulat espagnol à Genève attestant de la résidence du défunt dans ce canton depuis le 23 juillet 1981. Ces éléments constituent des indices d'un domicile à Genève, qui doivent être confirmés par le comportement de la personne.

Le défunt a été imposé, à sa demande, selon le régime d'imposition d'après la dépense au travers de conventions renouvelées régulièrement pendant trente années, la première convention datant de 1982 et la dernière couvrant la période fiscale de 2008 à 2012. Or, ce régime ne pouvait lui être accordé que s'il résidait à Genève au cours de cette période (art. 14 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08). Le défunt n'a, à aucun moment, contesté les taxations que l'AFC-GE lui a adressées, admettant de la sorte son assujettissement illimité aux impôts à Genève et, par conséquent, l'existence de son domicile dans ce canton (art. 2 al. 1 et 5 al. 1 LIPP).

- 15/20 - A/1342/2017

De plus, le défunt a indiqué Genève comme lieu de domicile dans son testament du 18 avril 2011, ainsi que dans douze autres testaments depuis 1985. Il possédait un véhicule immatriculé à Genève, et il ressort du document établi par l'assurance-maladie suisse qu'il y effectuait des analyses et était suivi par le Docteur W\_\_\_\_\_, à tout le moins depuis 2003. La fiche remplie lors de l'admission du défunt à l'Hôpital R\_\_\_\_\_ mentionnait un domicile au \_\_\_\_\_, chemin V\_\_\_\_\_, où est domicilié son fils. Par ailleurs, la confirmation de l'annonce de son décès du 27 juin 2012, la décision de la Justice de paix du 7 août 2012, le procès-verbal d'inventaire du 27 mars 2014, la décision de la Justice de paix

du 30 juin 2014, la décision de la chambre civile du 10 août 2015 indiquent tous Genève comme dernier domicile du défunt.

En outre, quand bien même la force probante du certificat d'héritiers se limite à attester de la qualité d'héritiers, celui-ci a été établi à Genève. Les tribunaux madrilènes, procédant à l'examen de leur compétence à la demande du défunt dans la procédure de mise sous tutelle initiée par sa fille, ont estimé que les tribunaux genevois étaient compétents pour connaître de cette demande, et les procédures en établissement de la filiation ont été initiées à Genève. Par ailleurs, les recourants ont produit les déclarations espagnoles d'impôt sur la fortune du défunt pour les années 2004 à 2007 dans lesquelles il avait indiqué être domicilié au \_\_\_\_\_, av. O \_\_\_\_\_, ainsi qu'un certificat émis par une banque espagnole attestant du fait qu'en date du 12 décembre 2009, le défunt y possédait un compte pour « non-résident ».

Enfin, il possédait à Genève de la famille proche en la personne de son fils, M. U \_\_\_\_\_ qui, d'après ses déclarations au Ministère public produites au dossier, est arrivé en Suisse à l'âge de 16 ans, soit approximativement en 1983, et entretenait avec son père une bonne relation.

Ainsi, par son comportement, soit notamment sa présence à Genève, les démarches entreprises pour être assujéti à Genève, les demandes en établissement de la filiation introduites à Genève, le fait qu'il ait soutenu être domicilié à Genève devant les tribunaux madrilènes et les mentions de Genève comme domicile dans ses testaments, le défunt a manifesté et confirmé sa volonté de s'établir à Genève de façon objective et reconnaissable.

c. Les recourants soutiennent que le centre des intérêts du défunt se trouvait en réalité à Madrid et qu'il ne séjournait à Genève que pour des raisons médicales et fiscales.

Ils nient la présence du défunt à Genève en s'appuyant sur le procès-verbal établi le 23 juin 2011 par un huissier judiciaire, concluant que l'appartement sis \_\_\_\_\_, av. O \_\_\_\_\_ ne semblait pas habité, et dont il ressort que les voisins ne connaissaient pas les locataires de cet appartement. Toutefois, rien ne permet d'exclure que le défunt ait décidé de vivre à compter du 21 avril 2011, alors qu'il

- 16/20 - A/1342/2017 était très atteint dans sa santé, chez son fils, dont l'adresse a par ailleurs été mentionnée sur la fiche d'admission à l'Hôpital R \_\_\_\_\_. Les recourants s'appuient également sur l'absence d'activités économiques du défunt à Genève. Toutefois, ce dernier étant à la retraite, il n'est pas étonnant qu'il n'ait pas souhaité y développer ce genre d'activités. Il avait par ailleurs indiqué à l'AFC-GE lors de la conclusion des conventions d'imposition d'après la dépense, et ce depuis 1982, « séjour dans le canton sans activité lucrative » ou « retraite » comme but de la domiciliation.

Certes, le défunt était propriétaire d'un appartement et d'un véhicule à Madrid et était affilié à différents clubs et à un parti politique. Il possédait un compte dans une banque espagnole sur lequel était versée une rente invalidité qui servait entre autres, au vu des décomptes produits par les recourants, à payer la société chargée de la sécurité de l'appartement madrilène. Le défunt renouvelait sa carte d'identité à Madrid et y avait engagé une employée de maison. Il effectuait également des analyses et était suivi par des médecins madrilènes. Enfin, il y déployait ses activités commerciales au travers de ses deux sociétés.

Ces éléments montrent que le défunt séjournait régulièrement à Madrid, où il avait conservé de forts liens familiaux et économiques. Toutefois, il sera relevé que le défunt était à la retraite et qu'il lui était possible de se rendre librement dans son pays d'origine, où résidait

une partie de sa famille, et d'y maintenir les liens précités. Dans ces circonstances, son domicile genevois ne l'empêchait pas de continuer à développer ses activités économiques, de conserver son appartement et une employée de maison, et d'être suivi, pendant ses séjours à Madrid, par des médecins de cette ville.

S'il est vrai que Mme X\_\_\_\_\_ a déclaré le 29 avril 2011 aux tribunaux madrilènes que son mari et elle étaient domiciliés à Madrid, il sera relevé – outre que cette déclaration n'est pas le fait du défunt – que ce dernier a affirmé devant ces mêmes tribunaux être domicilié à Genève dans le cadre de la demande de mise sous tutelle d'avril 2011. Par ailleurs, tant Mme X\_\_\_\_\_ que le défunt ont affirmé être domiciliés à Genève lors des demandes en établissement de la filiation déposées le 7 octobre 2011.

Les trois testaments mentionnés par les recourants indiquant un domicile madrilène, ne constituent pas des indices décisifs d'un domicile à Madrid. Une douzaine de testaments indiquent, en effet, un domicile à Genève.

Les recourants relèvent enfin que lors de son dernier séjour à Genève, le défunt n'était plus capable de discernement et ne pouvait donc pas avoir l'intention de s'y établir. Cet argument ne peut être suivi. En effet, le défunt a manifesté sa volonté de s'établir à Genève pendant de nombreuses années précédant son décès. Les recourants ne démontrent pas qu'il aurait, préalablement à son décès, déplacé le centre de ses intérêts de Genève à Madrid. La question de

- 17/20 - A/1342/2017 savoir si le défunt était en mesure de donner son consentement à son dernier déplacement de Genève à Madrid, puis de Madrid à Genève n'est donc pas pertinente, et il n'est pas nécessaire de se prononcer sur la force probante des témoignages produits par les recourants sur ce point, étant précisé que la LPA ne prévoit pas la possibilité d'un témoignage écrit.

En conclusion, si le défunt avait conservé de forts liens avec Madrid, où il séjournait régulièrement, il en possédait également avec Genève où résidait son fils. Il avait de plus confirmé de façon reconnaissable, depuis les années 1980, sa volonté de s'y établir par ses démarches réitérées dans le but de pouvoir résider et être assujéti à Genève. Aucun élément du dossier n'étaye une volonté similaire de s'établir en Espagne, aux autorités de laquelle le défunt indiquait au contraire être domicilié à Genève.

Pour ces motifs, c'est à juste titre que l'AFC-GE puis le TAPI ont retenu que le défunt était domicilié à Genève. Les griefs des recourants sur ce point sont donc mal fondés.

d. Il sera également relevé que si le TAPI a fait remarquer qu'il n'était pas démontré que l'OCPM ait mené une enquête afin de vérifier la présence du défunt à Genève avant de délivrer l'autorisation d'établissement, il n'en a pas conclu pour autant que cette dernière avait été obtenue frauduleusement, mais a tenu compte de cette possibilité dans la pondération des indices en présence. Partant, les conclusions du TAPI n'étaient pas contradictoires. 7) a. Les recourants soutiennent que seuls les art. 23ss CC doivent être appliqués pour déterminer le domicile du défunt et que, conformément à une lecture correcte de l'ATF 144 II 352, les héritiers, contribuables indépendants ouvrant leur propre chapitre fiscal, pouvaient faire valoir que le défunt n'était pas domicilié à Genève, où il aurait créé un domicile fictif dans le but de tromper les autorités.

b. Comme évoqué ci-dessus, le dernier domicile du défunt est déterminé par les art. 23ss CC. En application de ces articles, ainsi que des principes jurisprudentiels développés en

matière civile et fiscale présentés plus haut, contrairement à ce qu'affirment les recourants, le comportement du défunt est déterminant, son domicile étant notamment fixé selon son intention reconnaissable de s'établir à un endroit en y déplaçant le centre de ses intérêts personnels.

c. S'agissant de déterminer si les héritiers peuvent se prévaloir d'un éventuel comportement abusif du défunt pour en déduire l'existence d'un autre domicile, il sera d'abord relevé que le Tribunal fédéral analyse dans le considérant 5.2 de l'ATF 144 II 352, sur lequel se basent les recourants, la question de savoir si l'héritière pouvait faire valoir dans le cadre de sa propre imposition, après qu'elle ait repris l'activité lucrative indépendante de feu son père, les déductions issues du

- 18/20 - A/1342/2017 chapitre fiscal de celui-ci. S'il distingue les chapitres fiscaux des héritiers et du défunt dans le cadre de l'impôt fédéral direct, il ne traite ni de la détermination du domicile du défunt selon la LDS, ni des arguments juridiques que peuvent faire valoir les héritiers dans ce cadre.

En revanche, il énonce le principe selon lequel la succession fiscale ne crée pas de nouveau rapport de droit fiscal avec les héritiers, mais uniquement une substitution de partie (ATF 144 II 352 consid. 5.1).

Ceci a pour conséquence que les héritiers prennent la position du défunt dans ses rapports fiscaux avec les autorités. Ainsi, si le défunt avait admis son assujettissement illimité en Suisse en se prévalant mensongèrement d'être domicilié à Genève, les héritiers, comme ce dernier, ne peuvent plus contester cet assujettissement a posteriori, par exemple dans l'hypothèse où il subsisterait d'éventuelles dettes fiscales du défunt fondées sur cet assujettissement (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_395/2011 du 6 décembre 2011 consid. 5.3).

De même, en tant qu'ils se substituent au défunt, les héritiers ne peuvent se prévaloir d'un éventuel comportement frauduleux de celui-ci, sans agir de mauvaise foi. Ainsi, quand bien même le défunt aurait eu l'intention de tromper les autorités tant espagnoles que genevoises en créant son domicile à Genève, il n'en demeure pas moins qu'il avait entrepris de nombreuses démarches afin d'officialiser son domicile genevois et a bénéficié du régime, notamment, fiscal attaché à ce domicile. Les héritiers, au même titre que le défunt en tant qu'ils lui succèdent fiscalement, ne peuvent ainsi soutenir, sans que leur comportement ne se heurte à l'interdiction d'agir contradictoirement, que le défunt avait, au moment de son décès, son domicile ailleurs qu'à Genève. Un tel comportement, contradictoire, ne mérite pas protection.

Pour ce motif également, il convient de retenir que le dernier domicile du défunt se trouvait à Genève. C'est donc à bon droit que l'AFC-GE a ouvert sa succession en application de l'art. 3 al. 1 LDS. 8)

Enfin, pour les successions ouvertes dans le canton de Genève, les droits sont dus sur tous les biens qui en dépendent, quelle que soit leur nature et dans quelque lieu qu'ils soient situés, à l'exception des immeubles situés hors du canton, à condition qu'il n'en résulte pas une double imposition contraire au droit fédéral et aux traités internationaux (art. 4 al. 1 LDS).

La Suisse n'a conclu aucune convention avec l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les successions. Par ailleurs, la convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en

matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.933.21), elle ne s'applique pas aux impôts sur les successions (art. 2 a contrario).

- 19/20 - A/1342/2017

Partant, rien ne s'oppose à ce que la succession du défunt soit taxée à Genève. L'autorité intimée s'est ainsi, à juste titre, déclarée compétente pour la taxer.

Mal fondé, le recours sera rejeté. 9)

Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

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