

GE_GERICHTE ATA/861/2019 vom 30. April 2019

GE Cour de justice, 2019-04-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_861_2019

FR: GE_GERICHTE ATA/861/2019 du 30 avril 2019

IT: GE_GERICHTE ATA/861/2019 del 30 aprile 2019

Regeste

Résumé: Rejet du recours d'une héritière instituée recourant contre le bordereau de succession. Les actifs d'une fondation de droit liechtensteinois, lesquels avaient été pris en compte dans le patrimoine du défunt en application du principe de la transparence, doivent également être pris en compte dans les actifs de la succession, à leur valeur au jour du décès. Le fait que la recourante n'est aucun pouvoir de contrôle sur la fondation est sans incidence. L'administration est par ailleurs en droit de solliciter le paiement de l'entier des droits de succession auprès de la recourante en vertu du principe de solidarité de l'art. 54 al. 1 LDS, lequel n'est pas conditionné au principe de subsidiarité.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 68 al. 1 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25). 2) a. En droit public, la prescription doit être constatée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'État (ATF 133 II 366 = JdT 2007 II 54 p. 56 ; 106 Ib 357 consid. 3a ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 consid. 3a et les arrêts cités).

b. En l'absence de déclaration de succession, le droit de l'état de taxer se périmé dix ans après la première présentation de l'acte de décès (art. 73 al. 1 let. d LDS).

La prescription de la perception en matière de droits de succession est de cinq ans à compter de l'envoi du bordereau, et tout acte interruptif au sens de la jurisprudence susmentionnée fait courir un nouveau délai de cinq ans (art. 73 al. 2 et 3 LDS).

c. En l'espèce, la succession à l'origine de la présente procédure s'est ouverte le 7 avril 2007. Elle n'a pas fait l'objet d'une déclaration en bonne et due forme en temps utile, de sorte que l'AFC-GE a procédé à une taxation d'office le 1er mars 2016. La prescription n'est donc pas atteinte, ce que ne contestent au demeurant pas les parties. 3) a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation

- 12/21 - A/2577/2016 des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1197/2018 du 6 novembre 2018 consid. 3a).

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 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1197/2018 précité consid. 3a).

b. En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 513 n. 11). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12). 4) a. Les droits de succession sont un impôt frappant toute transmission de biens résultant d'un décès (art. 1 al. 1 et 2 let. a LDS). Ils sont dus par ceux qui, à la suite d'un décès ou d'une déclaration d'absence, acquièrent des biens ou en sont bénéficiaires (art. 2 al. 1 LDS). Le domicile et la nationalité de l'ayant droit sont sans effet sur cette obligation (al. 2).

Quel que soit le mode de liquidation de la succession, l'estimation des biens délaissés s'établit d'après leur valeur au jour du décès ou, s'il s'agit d'une déclaration d'absence, à la date à laquelle remontent les effets de cette déclaration (art. 8 al. 1 LDS). Les actions, obligations, parts sociales et autres titres sont estimés au cours ou à leur valeur au jour du décès (art. 11 al. 1 1ère phr. LDS).

Les droits de succession constituent un impôt spécial laissé dans la compétence des cantons en vertu de l'art. 3 Cst. À ce titre, les règles jurisprudentielles d'harmonisation fiscale ne leur sont pas applicables de manière impérative (ATF 128 I 102 consid. 6d ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.157/2006 du

- 13/21 - A/2577/2016 8 mars 2007 consid. 4.4). En outre, ils n'entrent pas dans le champ d'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14 ; ATA/881/2014 du 11 novembre 2014 consid. 7b). 5)

Dans un premier grief, la recourante considère que l'autorité intimée aurait constaté les faits de manière inexacte et violé les principes d'interdiction de l'arbitraire et de la bonne foi en ajoutant aux actifs de la succession la valeur de L_____ et I_____, s'écartant ainsi du montant des actifs de la fondation fixé à CHF 4'290'288.46 dans les inventaires signés par les parties.

L'autorité intimée conteste pour sa part être liée par les montants fixés dans les inventaires précités dès lors qu'ils ne correspondent pas aux valeurs à la date du décès, seules pertinentes pour le calcul des droits. 6)

Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi 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 (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; 137 I 69 consid. 2.5.1 ; 131 II 627 consid. 6.1 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_149/2015 du 6 janvier 2016 consid. 5.1).

Selon la jurisprudence, une décision ou un renseignement erroné de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition a) que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 ; 131 II 627 consid. 6.1 ; 129 I 161 consid. 4.1).

Toutefois, en droit fiscal, qui est dominé par le principe de la légalité (art. 5 al. 1 et 127 al. 1 Cst.), le principe de la bonne foi n'exerce qu'une influence limitée dans ce domaine du droit administratif, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 118 Ib 312 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1120/2015 du 26 avril 2017 consid. 6.3.2 ; ATA/1282/2018 du 27 novembre 2018 consid. 5.a). 7)

Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique

- 14/21 - A/2577/2016 indiscuté ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable. De plus, il ne suffit pas que les motifs de la décision attaquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 141 I 49 consid. 3.4 ; 140 I 201 consid. 6.1 ; 138 I 305 consid. 4.4). 8) a. En l'espèce, l'autorité intimée a relevé, dans son mémoire de réponse du

E. 16

février 2018, que le montant de CHF 4'290'288.- ressortant des inventaires signés par les parties avait effectivement été déterminé sur la base des comptes consolidés de H_____ au 30 septembre 2011, lesquels comprenaient déjà les actifs de L_____ et I_____, admettant ainsi que les montants y relatifs n'auraient pas dû être ajoutés aux actifs de la succession. La chambre administrative ne peut, à la lecture du dossier, qu'approuver ce constat. Le montant de CHF 3'844'273.- (soit CHF 1'044'315.- pour L_____ et CHF 2'799'958.- pour I_____), ajouté à l'actif successoral dans l'avis de taxation rectificatif du 30 juin 2016, doit dès lors être annulé.

En revanche, et comme le relève à juste titre l'autorité intimée, le montant des actifs de H_____ ne saurait être fixé à CHF 4'290'288.-, et ce malgré la signature des inventaires successoraux des 28 octobre et 23 décembre 2015. Il apparaît effectivement que ce montant a été établi, comme susmentionné, sur la base des comptes consolidés de H_____ au 30 septembre 2011. Or, conformément aux art. 8 al. 1 LDS et 11 al. 1 1ère phr. LDS,

l'estimation desdits actifs aurait dû être établie au jour du décès du défunt, soit le _____ 2007. Même à supposer, comme le prétend la recourante, que l'AFC-GE ait manifesté à deux reprises sa volonté d'être liée par les valeurs au 30 septembre 2011 ■ soit dans son courrier du 3 avril 2013 et lors de la signature de l'inventaire en décembre 2015 ■, il convient de relever que le droit fiscal fait primer le principe de la légalité sur le principe de la protection de la bonne foi. Partant, la recourante ne peut être suivie en ce qu'elle réclame, en se prévalant du principe de la protection de la bonne foi, que seules les valeurs figurant dans le bilan 2011 de H_____ soient prises en compte.

Par ailleurs, les références jurisprudentielles citées par la recourante à teneur desquelles le principe de la bonne foi s'opposerait à ce qu'un contribuable subisse les inconvénients d'un rappel d'impôt lorsque l'insuffisance de taxation est due à une erreur intellectuelle de l'administration est sans incidence sur ce qui précède. En l'occurrence, la taxation litigieuse ne fait pas l'objet d'un rappel d'impôt et n'est pas définitive.

Il en va de même s'agissant de la référence faite à l'art. 53 al. 1 LHID et au principe selon lequel les corrections d'évaluation ne peuvent pas servir de base à une correction fiscale rétroactive. Comme relevé pourtant par la recourante elle-même dans son mémoire de recours ainsi que dans la jurisprudence

- 15/21 - A/2577/2016 susmentionnée, la LHID ne s'applique pas aux droits de succession. Or, il ne s'agit pas en l'espèce d'une taxation dans le cadre d'une procédure en rappel d'impôt, de sorte que la disposition et le principe précités ne sont pas pertinents.

b. La chambre de céans souscrit par ailleurs à la position de l'AFC-GE selon laquelle il convient de se fonder sur les valeurs établies lors des reprises en fortune effectuées dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt du défunt portant sur l'année 2007. À teneur du procès-verbal joint en annexe aux bordereaux de rappel d'impôt du 23 juillet 2012 pour les années 2001 à 2007 ■ dont les reprises n'ont pas été contestées par la recourante en sa qualité d'héritière -, la valeur de H_____, en 2007, a été fixée à CHF 2'977'588.-, tandis que celle de L_____ et de I_____ se montait respectivement à CHF 1'044'315.- et CHF 2'799'958.-.

c. Le grief de la recourante tendant à fixer le montant des actifs liés à H_____ à CHF 4'290'288.- (comprenant L_____ et de I_____) sera dès lors écarté et il sera donné acte à l'AFC-GE de son intention de rectifier l'actif successoral dans le sens de ce qui précède, soit de ramener le poste « créance/titres » à CHF 10'815'739.- en lieu et place de CHF 12'425.284.-. 9)

La recourante conteste également le fait que les actifs de H_____ aient été attribués à ses avoirs imposables dans le cadre des droits de succession. Elle estime notamment que ladite fondation ne peut être considérée comme étant « transparente » à son égard, dès lors qu'elle n'exerce aucun pouvoir de contrôle sur elle, et qu'elle n'a donc pas acquis les biens détenus par celle-ci. La taxation de l'AFC-GE violerait notamment son droit à être imposée en vertu de sa capacité contributive consacré à l'art. 127 al. 2 Cst.

a. En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (ATF 140 II 157 consid. 7.1).

En présence d'impôts spéciaux, les principes de l'art. 127 al. 2 Cst. n'ont par définition qu'une portée restreinte (ATF 128 I 102 consid. 6d ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_668/2013

du 19 juin 2014 consid. 7.1 ; 2C_467/2008 du 10 juillet 2009 consid. 5.4 ; ATA/5/2015 du 6 janvier 2015 consid. 9b).

b. L'abus de droit consiste notamment à utiliser une institution juridique à des fins étrangères au but même de la disposition légale qui la consacre, de telle sorte que l'écart entre le droit exercé et l'intérêt qu'il est censé protéger soit manifeste (ATF 138 III 401 consid. 2.2 ; 137 III 625 consid. 4.3 ; 135 III 162 consid. 3.3.1 ; 132 I 249 consid. 5 ; 129 III 493 consid. 5.1).

c. Le Tribunal fédéral a jugé que chacun peut en principe organiser son activité économique de manière à payer le moins possible d'impôts, en particulier adopter,

- 16/21 - A/2577/2016 parmi plusieurs structures juridiques envisageables, celle qui entraîne la charge fiscale la plus faible (ATF 102 Ib 151). Mais ce faisant, il ne doit pas commettre un abus de droit sur le plan fiscal (Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1980, p. 61). 10) En l'espèce, il n'est pas contesté que les actifs de H_____ et des entités contrôlées par celle-ci, à savoir L_____ et de I_____, faisaient partis de la fortune du défunt, en application du principe de la transparence. La recourante n'a d'ailleurs pas contesté les reprises en fortune effectuées par l'AFC-GE dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt portant sur les années 2001 à 2007, ayant abouti à la notification de bordereaux le 23 juillet 2012. Elle considère en revanche qu'à la mort de l'intéressé, lesdits actifs n'ont pas été transférés dans la masse successorale du défunt. Dès lors qu'elle n'exercerait aucun contrôle sur H_____, elle n'aurait ainsi rien acquis au sens de l'art. 2 al. 1 LDS.

Or, la chambre de céans ne peut se rallier à la position de la recourante.

D'une part, contrairement à ce que semble faire valoir la recourante, lesdits actifs ne sont pas sortis de la fortune du défunt au jour de son décès. Les statuts de la fondation prévoient expressément la répartition de ses actifs à son décès. Ils prévoient en particulier que la recourante devient propriétaire de K_____, laquelle détient la maison qu'elle occupe aux D_____. Ce faisant, la recourante ne peut prétendre n'avoir rien reçu. Elle admet d'ailleurs elle-même à teneur de son recours être « une bénéficiaire parmi d'autres ». Le fait que le conseil de fondation de H_____ estime que les actifs de ladite fondation ne font pas partie de la succession est sans incidence sur ce qui précède, dès lors qu'il ne lui appartient pas de qualifier fiscalement la teneur et l'impact des statuts sur la succession. De même, le fait que la recourante n'ait pas encore effectivement perçu de fonds provenant de H_____ ■ compte tenu notamment de procédures judiciaires en cours contre celle-ci dans différents pays ■ ne modifie en rien ses droits au jour du décès du défunt. En outre, c'est à juste titre que le TAPI a relevé que la question de savoir si H_____ était une fondation contrôlée par la recourante était sans incidence dans la détermination des droits de succession. Comme susmentionné, il n'est pas contesté que les actifs de H_____ et des entités contrôlées par celle-ci faisaient partis de la fortune du défunt, en application du principe de la transparence. Or, le défunt a précisément pris des dispositions, matérialisées par les statuts de H_____, pour que l'ensemble des actifs de ladite fondation revienne à la recourante, sous réserve d'un certain nombre de legs préalables. Nul n'est dès lors besoin que la recourante dispose d'un quelconque pouvoir de contrôle sur la fondation pour recevoir les actifs de celle-ci. Le fait que des distributions doivent être faites en faveur de tiers, avant que le solde des actifs ne lui revienne, a été pris en compte dans la répartition des avoirs imposables faite par l'autorité intimée. Par ailleurs, contrairement à ce qu'invoque la

recourante, l'art. 4 des statuts de la fondation ne prévoit pas que la nature et les

- 17/21 - A/2577/2016 montants des distributions sont soumis au pouvoir discrétionnaire absolu du conseil de fondation ; il empêche uniquement les bénéficiaires d'agir à l'encontre de la fondation, sous peine de perdre leur droit au profit des autres bénéficiaires. Le risque qu'à l'issue des procédures judiciaires en cours, les avoirs de la fondation soient insuffisants pour satisfaire les différents bénéficiaires, et à fortiori la recourante, est sans incidence, dès lors que seule la situation au jour de l'ouverture de la succession est déterminante.

D'autre part, l'absence de prise en compte des avoirs de la fondation dans l'actif successoral conduirait à un résultat choquant, puisqu'elle permettrait d'éviter la taxation d'éléments transmis à la recourante, soit notamment la propriété de la maison qu'elle occupe aux D_____.

La recourante se réfère à la circulaire n° 30 du 22 août 2007 (ci-après : la circulaire n° 30) de la conférence suisse des impôts (ci-après : CSI), exposant que sa position fiscale devrait être assimilée à celle du bénéficiaire d'un trust discrétionnaire et irrévocable, ayant une simple expectative. Elle en conclut qu'une personne n'est pas imposable au titre d'une simple expectative, mais uniquement lorsque cette dernière se transforme en un véritable droit qui peut être exercé en justice par le bénéficiaire. Ce ne serait que dans ce cas que l'on pourrait parler de « contrôle ». Or, la recourante perd de vue que la circulaire n° 30 prévoit à son chiffre 2.4 que la fondation de droit du X_____ ■ ce que constitue H_____ ■ présente d'importantes différences par rapport à l'institution juridique du trust, de sorte qu'elle n'est pas traitée dans ladite circulaire. Par ailleurs, il apparaît que les développements contenus dans la circulaire n° 30 concernent exclusivement les impôts directs fédéral, cantonal et communal ainsi que l'impôt anticipé, comme cela ressort tacitement de ses chapitres 4 et 7 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_996/2015 du 7 mars 2017 consid. 5.3), et non l'impôt sur les successions. Enfin, la question de savoir si la recourante exerce effectivement un contrôle sur H_____ n'est pas déterminante en l'espèce, comme développé supra.

Pour le surplus, il sera encore relevé qu'il n'y a aucune raison permettant de considérer, comme le soutient la recourante, que la fondation devrait s'acquitter de droits de succession. Celle-ci n'est en effet bénéficiaire d'aucune somme ou legs dans la succession du défunt. Par ailleurs, l'analogie faite avec l'usufruit ■ lequel fait l'objet d'une réglementation dans la LDS ■ n'est pas pertinente, dès lors qu'elle ne vise pas des situations comparables.

Enfin, compte tenu des éléments qui précèdent, la taxation litigieuse est conforme aux dispositions légales applicables et donc identique à celle de tout autre contribuable placé dans une situation similaire. Les principes de l'égalité de traitement et de la capacité économique ne sont ainsi pas violés.

Le grief de la recourante sera dès lors écarté.

- 18/21 - A/2577/2016 11) La recourante considère enfin que les droits de succession dus par les légataires ne devraient pas être mis à sa charge. Elle considère que les règles sur la solidarité découlant de l'art. 54 al. 1 LDS ne sont, par définition, que subsidiaires.

a. Aux termes de l'art. 53 al. 1 LDS, les héritiers légaux et institués, les usufruitiers, les légataires, les bénéficiaires et attributaires d'assurances, de rentes et de libéralités sont tenus d'acquitter les droits de succession, intérêts, amendes, frais et émoluments.

Dans tous les cas, les héritiers légaux et institués sont tenus, solidairement et sur tous leurs biens, au paiement des droits, intérêts, frais et émoluments dus sur les parts héréditaires, legs, rentes et autres libéralités (art. 54 al. 1 LDS).

Selon l'art. 56 LDS, au cas où les héritiers ont acquitté les droits dus par les légataires particuliers et autres bénéficiaires, ils peuvent exercer leur recours contre ces derniers, sauf dans le cas où le testateur aurait mis ces droits à la charge de la succession.

b. Dans une affaire présentant certaines similitudes, la chambre administrative a confirmé que même si le total des droits successoraux à régler par la succession était supérieur au montant attribué à la recourante ■ qui était l'héritière instituée de la succession ■, c'est ce montant dont elle était responsable du règlement, en vertu des art. 53 al. 1 et 54 al. 1 LDS, sans qu'elle ne dispose d'un droit de se faire rembourser par les légataires, en raison de l'art. 56 LDS (le testament prévoyant des legs nets de droits de succession). Une telle situation était générée par la coexistence de dispositions de droit civil et de droit fiscal qui ne poursuivaient pas les mêmes finalités. Les premières accordaient à chaque personne physique la liberté d'organiser ce qu'il adviendrait de ses biens après son décès, tandis que les deuxièmes concernaient le traitement fiscal en faveur de l'État des valeurs revenant aux bénéficiaires, selon des règles qui s'imposaient à ces derniers et qui ne prenaient plus en considération la volonté du de cuius. (ATA/1310/2015 du 8 décembre 2015 consid. 6). 12) En l'espèce, contrairement à ce que prétend la recourante, le mécanisme de solidarité prévu à l'art. 54 al. 1 LDS n'est nullement conditionné à la subsidiarité. Si l'autorité peut effectivement réclamer le paiement des droits de succession auprès de chaque héritier et légataire, elle reste libre de réclamer l'entier des droits auprès de la recourante en sa qualité d'héritière instituée.

En outre, le fait que la législation genevoise aille plus loin que celle de plusieurs cantons en instituant la solidarité des héritiers sur tous leurs biens n'est pas pertinent, dès lors que l'impôt sur les successions est entièrement laissé dans la compétence des cantons en vertu de l'art. 3 Cst. (ATF 128 I 102 consid. 6d ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.157/2006 du 8 mars 2007 consid. 4.4).

- 19/21 - A/2577/2016

Par ailleurs, le fait qu'il soit, selon la recourante, illusoire de penser que les autres bénéficiaires de la succession, tous domiciliés à l'étranger, accepteraient l'application de l'art. 56 LDS et lui rembourseraient les droits de succession leur incombant, est sans incidence sur ce qui précède. Le risque qu'elle ne puisse pas récupérer les droits de succession payés pour les autres bénéficiaires n'a aucune influence sur la portée de l'art. 54 al. 1 LDS. Par ailleurs, conformément à l'art. 56 LDS in fine, la recourante ne pourrait de toute manière pas se retourner contre les légataires dont les legs ont été prévus « francs de droits de succession ».

Pour le surplus, l'on ne voit pas en quoi le fait que l'AFC-GE réclame à la recourante le paiement de l'entier des droits de succession, conformément à l'art. 54 al. 1 LDS, violerait le principe de la proportionnalité.

Partant, ce grief sera également écarté. 13) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera admis partiellement.

Le jugement du TAPI du 11 décembre 2011 sera annulé en tant qu'il confirme le montant des avoirs pris en compte par l'AFC-GE pour le calcul des droits de successions dans le

bordereau rectificatif du 30 juin 2016, et confirmé pour le surplus. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour qu'elle rectifie l'actif successoral et rende une nouvelle décision de taxation des droits de succession au sens des considérants. 14) Vu l'issue du litige, un émolument réduit de CHF 1'800.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 500.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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