

GE_GERICHTE A/2406/2023 vom 4. Februar 2025

GE Cour de justice, 2025-02-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2406_2023

FR: GE_GERICHTE A/2406/2023 du 4 février 2025

IT: GE_GERICHTE A/2406/2023 del 4 febbraio 2025

Regeste

DROIT FISCAL;ASSUJETTISSEMENT(IMPÔT);IMPÔT SUR LES SUCCESSIONS ET LES DONATIONS;SUCCESSION FISCALE;HÉRITIÈRE;FOR SUCCESSORAL;DOMICILE FISCAL(DOUBLE IMPOSITION);CHANGEMENT DE RÉSIDENCE;CENTRE DE VIE;CHANGEMENT DE DOMICILE;INTENTION DE S'ÉTABLIR;DOMICILE À L'ÉTRANGER;DOMICILE EN SUISSE;DROIT D'ÊTRE ENTENDU;SECRET FISCAL | Rejet du recours de l'administration fiscale cantonale contre un arrêt du Tribunal administratif de première instance qui a estimé à juste titre que la succession en cause ne s'était pas ouverte à Genève dès lors que la défunte n'avait plus de domicile à Genève et qu'elle s'en était constitué un nouveau à l'étranger. | Cst..3; LDS.1; LDS.2.a1; LDS.3.a1; CC.23; LIFD.110; LIFD.114; LHID.39; LHID.41.a1; LPFisc.11; LPFisc.17

Erwägungen

E. 4

L'objet du litige porte sur la question de savoir si la succession de la défunte peut être taxée à Genève. Il se limite à déterminer si la défunte était domiciliée dans le canton de Genève au jour de son décès.

E. 4.1

Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États, mais ne fondent pas l'imposition elle-même (effet négatif des conventions de double imposition ; ATF 143 II 257 consid. 5.1 ; 117 Ib 358 consid. 3 in fine et les références citées). Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (arrêts du Tribunal fédéral 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1 ; 2C_627/2011 du 7 mars 2011 consid. 3 ; 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1). Le droit pour l'AFC-GE de taxer s'examine donc en premier lieu au regard du droit suisse. Le cas échéant, il y aura lieu de vérifier si une convention de double imposition limite ce droit d'imposition. Le sort du présent litige ne dépend ainsi pas de la décision des autorités égyptiennes au sujet du dernier domicile de la défunte. Le fait que, par hypothèse, ces autorités pourraient retenir que le dernier domicile de la défunte se trouvait en Égypte n'emporterait pas la nullité de la décision querellée, pas plus qu'il n'en résulterait que le prononcé égyptien devrait être reconnu en Suisse sur la base de l'art. 25 de loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (LDIP - RS 291). En effet, la LDIP ne s'applique pas aux litiges de droit administratif, dont fait partie le droit fiscal (ATF 131 II 162 consid. 2.2, résumé in SJ 2005 I 452).

E. 4.2.1

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 Cst. ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_971/2020 du 5 août 2021 consid. 2.2 et les arrêts cités). Les droits de succession sont un impôt qui frappe, notamment, toute transmission de biens résultant d'un décès ou d'une déclaration d'absence, à quelque titre que cette transmission ait lieu (art. 1 al. 1 et 2 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).

E. 4.2.2

Aux termes de l'art. 3 al. 1 LDS, est ouverte dans le canton de Genève la succession de celui qui y était domicilié au sens des art. 23ss du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210). L'art. 23 CC stipule que le domicile de toute personne est au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir (al. 1). Nul ne peut avoir en même temps plusieurs domiciles (al. 2). Le domicile fiscal correspond en principe au lieu où se situe le centre des intérêts personnels et professionnels de la personne concernée (ATF 138 II 300 consid. 3.2 ; 132 I 29 consid. 4.1.). Il n'est pas nécessaire à cet égard qu'elle ait l'intention d'y demeurer pour toujours ou pour une durée indéterminée. Il suffit qu'elle veuille faire d'un endroit déterminé le centre de ses relations personnelles et économiques et qu'elle lui confère ainsi une certaine stabilité. Le fait qu'une personne a déposé ses papiers ou exerce ses droits politiques dans un autre lieu n'a pas de portée déterminante. Ces circonstances extérieures peuvent toutefois constituer des indices à l'appui du domicile fiscal lorsqu'ils sont confirmés par ailleurs par le comportement de la personne (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 131 I 145 consid. 4.2). Le lieu où la personne assujettie a le centre de ses intérêts personnels se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives, et non en fonction des déclarations de cette personne; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1045/2018 du 22 juillet 2019 consid. 3.2). 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). Le droit fiscal attache plus d'importance aux circonstances réelles qu'aux indices purement formels (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4 e éd., 2012, p. 76). Le lieu où les papiers d'identité ont été déposés ou celui figurant dans des documents administratifs, comme des attestations de la police des étrangers, des autorités fiscales ou des assurances sociales constituent ainsi des indices qui ne sauraient toutefois l'emporter sur le lieu où se focalise un maximum d'éléments concernant la vie personnelle, sociale et professionnelle de l'intéressé (ATF 136 II 405 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_747/2015 du 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).

E. 4.2.3

Il ne suffit pas de couper les liens avec l'ancien domicile pour qu'il y ait un transfert de domicile à l'étranger ; ce qui est déterminant, c'est qu'un nouveau domicile ait été créé au vu de l'ensemble des circonstances. Personne ne peut avoir son domicile à plusieurs endroits à la fois. Le domicile établi reste en principe valable jusqu'à l'acquisition d'un nouveau domicile (ce qu'on appelle la « rémanence du domicile »), et la date à laquelle le contribuable s'est annoncé à son ancien domicile ou l'a quitté n'est donc pas déterminante. S'il se rend à l'étranger, il doit s'acquitter de l'impôt fédéral direct jusqu'à ce qu'il puisse prouver qu'il avait établi un nouveau domicile à l'étranger. Un autre point de vue entraînerait un trop grand risque d'abus (ATF 138 II 300 consid. 3.3 et les nombreux arrêts et références cités ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_122/2024 du 20 août 2024 consid. 10.1.3). Il n'est pas nécessaire pour le transfert de domicile que le contribuable rompe définitivement tous ses liens avec son ancien domicile. Un transfert de domicile doit être admis dans tous les cas, et indépendamment de la persistance de relations avec l'ancien domicile, si les relations avec un nouveau lieu apparaissent plus importantes dans une perspective globale (ATF 150 II 244 consid. 5.6.5).

E. 4.3

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).

E. 4.4

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).

E. 4.5

La constatation des faits est, en procédure administrative, gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2 e phr. LPA ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/1278/2023 du 28 novembre 2023 consid. 2.6 et les arrêts cités). 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. La chambre administrative a par ailleurs retenu, dans un arrêt du 21 janvier 2020 (ATA/63/2020), que par son comportement, soit notamment sa présence à Genève, les démarches entreprises pour y être assujetti, les demandes en

établissement de la filiation introduites dans ce canton, le fait qu'il ait soutenu être domicilié à Genève devant les tribunaux madrilènes et les mentions de Genève comme domicile dans ses treize testaments rédigés entre 1985 et 2011, le fait qu'il possédait un véhicule immatriculé à Genève ou le fait qu'il ressortait d'un document établi par son assurance-maladie suisse qu'il y était suivi par un médecin et y effectuait des analyses, le défunt avait manifesté et confirmé sa volonté de s'établir en ce lieu de façon objective et reconnaissable.

E. 5

En l'espèce, selon la recourante, la défunte aurait conservé un domicile à Genève aux motifs que son domicile genevois figurait dans son testament du 26 février 2017, dans le certificat d'héritiers établi par le notaire, dans le procès-verbal de dépôt de dispositions testamentaires de la Justice de paix ainsi que dans la décision d'homologation du certificat d'héritier de cette même autorité. La recourante a par ailleurs déposé avec son recours des documents en lien avec la succession de la mère de la défunte. Il en ressort que cette dernière figurait sur la déclaration de décès de sa mère avec une adresse à Genève. Elle a aussi versé à la procédure la pièce E relative à une affaire dans laquelle la Justice de paix a conclu à l'incompétence des autorités suisses pour connaître d'une succession. La recourante soutient par ailleurs que le TAPI aurait mal interprété les informations figurant sur l'extrait de CALVIN en retenant une fausse date de départ. L'annonce de ce départ aurait été faite non pas en 2014 mais, pour les besoins de la cause, rétroactivement en 2023.

E. 5.1

Pour ce qui concerne l'attestation de départ établie par l'OCPM, la question de savoir si elle a été établie pour les besoins de la cause peut rester indécise. En effet, comme cela découle de la jurisprudence précitée, une telle attestation ne constitue qu'un indice qui ne l'emporte pas sur le lieu où se focalise un maximum d'éléments concernant la vie personnelle, sociale et professionnelle de l'intéressée. En outre, le moment de l'annonce du départ et le départ effectif du contribuable de son précédent domicile ne sont pas déterminants pour établir un transfert de domicile à l'étranger (ATA/570/2015 du 2 juin 2015 consid. 10 et l'arrêt cité). D'autre part, le litige peut quoi qu'il en soit être jugé sans qu'il soit nécessaire de répondre à cette question.

E. 5.2

Les indices mis en avant par la recourante doivent être appréciés au regard de ce qui suit. Le TAPI a retenu, sans que rien vienne contredire ces éléments, que la défunte et son exécuteur testamentaire s'étaient rencontrés en 2016, qu'ils s'étaient liés d'amitié sans toutefois que ce dernier devienne son compagnon. La défunte avait parfois séjourné chez lui à Genève mais le plus souvent s'était lui qui s'était rendu en Égypte. L'une et l'autre n'avaient jamais habité ensemble. Dans ces circonstances, on ne peut exclure, comme le soutient l'intimé et comme l'a retenu le TAPI, que la défunte ait mentionné sur son testament la même adresse que l'exécuteur testamentaire dans le but de s'assurer que le droit suisse s'appliquerait à ses dernières volontés, étant précisé que ses avoirs bancaires et son héritier, qui est son exécuteur testamentaire, se trouvaient à Genève. L'adresse figurant sur le certificat d'héritier ne constitue pas un indice probant. En effet, d'une part, la chambre de céans a déjà jugé que le seul but de ce certificat est d'attester la qualité d'héritiers (ATA/63/2020 précité consid. 4b ; ATA/361/2011 du 7 juin 2011 consid. 10) et, d'autre part, le notaire qui a établi ledit certificat a précisé, dans un courriel du 9 août 2023 envoyé à l'intimé, qu'il

avait établi ce document en se basant sur l'adresse mentionnée dans la lettre de la Justice de paix du 11 janvier 2019 et dans l'attestation d'exécuteur testamentaire délivrée par cette autorité. Si les documents établis par la Justice de paix constituent des indices plus probants, on ignore si et comment cette instance a vérifié si la défunte avait bien le centre de ses intérêts à Genève. Dans l'affaire soumise à la Justice de paix et portée à la connaissance de la chambre de céans par la recourante (pièce E de son chargé), cette instance a conclu à l'incompétence des autorités suisses pour connaître de la succession, la défunte ayant vraisemblablement sa résidence habituelle en France. Cette affaire n'est toutefois pas comparable à la présente cause, notamment en raison du fait que la succession avait déjà été prise en charge par un notaire exerçant dans ce pays. Par ailleurs, rien ne vient corroborer l'existence d'un domicile de la défunte à Genève au moment de son décès. Il est tout d'abord établi que son autorisation d'établissement était échue depuis 2014 et il ne ressort pas de la procédure qu'elle aurait manifesté la volonté d'en obtenir le renouvellement. Elle a ensuite travaillé, d'abord aux États-Unis, puis en Égypte. À teneur d'autres pièces versées à la procédure par l'intimée, il apparaît en outre que la défunte n'avait plus de contrat à son nom auprès des SIG depuis 2009, qu'elle n'avait pas cotisé à l'AVS depuis 2013 ou encore qu'elle ne possédait plus de véhicule immatriculé à son nom depuis le 1^{er} décembre 2013 selon une attestation de l'OCV. Il ressort en outre d'une attestation du W_____ et d'une du SAM qu'elle n'avait plus d'assurance-maladie à Genève depuis 2015. Le cas d'espèce n'est ainsi en rien comparable avec les deux ATA précités (consid. 10), la défunte n'ayant pas manifesté ou confirmé sa volonté de s'établir à Genève de façon objective et reconnaissable.

E. 6

Reste à vérifier si, comme l'a retenu le TAPI, l'intimée a réussi à démontrer que la défunte s'était constituée un nouveau domicile en Égypte, ce que la recourante conteste.

E. 6.1

Le TAPI a estimé que tel était le cas pour les raisons suivantes : elle avait déclaré dès le mois d'octobre 2016 sur un réseau social qu'elle résidait à B_____ ; son attestation de décès mentionnait qu'elle y était officiellement domiciliée ; elle y louait un appartement, à tout le moins depuis le mois de juin 2017, où elle conservait ses effets personnels, dont son testament ; l'exécuteur testamentaire lui avait rendu visite dans cet appartement où il avait rencontré une partie de ses amis ; elle avait travaillé à S_____ de manière temporaire ; enfin, elle avait été inhumée dans un cimetière au C_____.

E. 6.2

La recourante objecte que ces indices sont limités, voire incohérents (lieu de séjour situé à 510 km de son lieu de travail). Elle soutient que l'importance de l'extrait du profil de la défunte sur un réseau social doit être relativisée, les informations qu'il contient étant lacunaires (une publication le 3 octobre 2013 suivie d'une autre le 15 août 2016, sans activité entre ces deux dates ; l'indication, le 6 octobre 2016, que la défunte avait déménagé à B_____ puis à « Egypt, Quennsland, Australie » en novembre 2016). Elle met en doute la réalité de l'activité professionnelle exercée de manière temporaire au vu du faible salaire réalisé, l'hoirie n'ayant en outre fourni aucune preuve de l'activité d'enseignante d'anglais, aucun contrat de travail, aucun bail à loyer, aucun document fiscal ou pièce utile permettant de vérifier la véracité des affirmations contenues dans les deux certificats sur l'honneur produits. La recourante insiste enfin sur le fait que le fardeau de la preuve de la création

d'un nouveau domicile incombait à la contribuable qui avait un devoir de collaboration et qui devait fournir des renseignements circonstanciés au sujet des éléments propres à fonder son assujettissement afin de rendre vraisemblable l'existence d'étroites relations avec l'État où la défunte avait eu son domicilié.

E. 6.3

Il ne ressort pas de la procédure que l'intimée y aurait produit des documents officiels, notamment de nature fiscale, émanant de l'État égyptien. À ce propos, le TAPI a retenu que les explications que l'hoirie avait données pour justifier ses difficultés à obtenir de tels documents n'étaient pas étayées. Cela étant, l'hoirie a versé à la procédure le certificat d'un citoyen égyptien qui atteste que la défunte a été sa locataire entre juin 2017 et janvier 2018, l'adresse du logement étant mentionnée. Elle a également produit le certificat d'un expert-comptable agréé qui atteste que la défunte a déployé une activité professionnelle dans deux hôtels, les impôts sur le revenu ayant été entièrement acquittés. L'intimée a répondu de manière cohérente aux doutes formulés par la recourante quant à la réalité de ces emplois et des rémunérations reçues. Enfin, aussi lacunaire que puisse être l'extrait du profil de la défunte sur un réseau social, elle y a mentionné vivre à B_____ et non ailleurs. Un transfert du domicile de la recourante sera dès lors admis, ses relations avec l'Égypte apparaissant, au moment de son décès, globalement plus importantes avec ce pays qu'avec Genève. C'est enfin en Égypte qu'elle est décédée et qu'elle a été inhumée, son certificat de décès mentionnant au surplus qu'elle résidait à B_____. Dès lors que la défunte, qui n'avait plus de domicile à Genève, s'en est constitué un nouveau en Égypte, sa succession ne s'est pas ouverte à Genève. Le jugement litigieux sera confirmé et le recours, mal fondé, rejeté.

E. 7

Vu la qualité de la recourante et l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 2 e phr. LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée à l'intimée, qui y a conclu et a exposé des frais pour sa défense, 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.