

GE_GERICHTE JTAPI/1215/2025 vom 24. November 2025

GE Cour de justice, 2025-11-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1215_2025

FR: GE_GERICHTE JTAPI/1215/2025 du 24 novembre 2025

IT: GE_GERICHTE JTAPI/1215/2025 del 24 novembre 2025

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale en matière de droits de succession (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 67 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25).

E. 2

Me B_____, que le de cujus a désigné dans son testament public aux fonctions d'exécuteur testamentaire, a qualité pour recourir (ATF 151 II 409). Par ailleurs, le recours a été interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, au sens des art. 67 LDS, ainsi que 63 et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10). Partant, il doit être déclaré recevable.

E. 3

Les droits de succession frappent notamment toute transmission de biens résultant d'un décès (art. 1 al. 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). 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 (art. 53 al. 1 LDS). Dans le 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 (art. 56 LDS).

E. 4

Dans un jugement du 10 mai 2021 (JTAPI/452/2021) cité par les parties, le tribunal a dû se prononcer sur le calcul du montant des droits de donation, lorsqu'un donateur prenait lui-même à sa charge les droits de donation. Il a confirmé le changement de pratique opéré par l'AFC-GE en mars 2020, selon lequel le donateur qui prend volontairement à sa charge le paiement des droits de donation à la place du donataire effectue désormais une seconde donation à concurrence du montant de l'impôt. Par ce changement de pratique, l'AFC-GE n'a fait que se conformer à la législation en vigueur. Cette modification repose donc sur des motifs sérieux et objectifs, rétablissant une pratique conforme au droit, et doit donc valoir immédiatement. Ce jugement n'a pas fait l'objet d'un recours devant la chambre administrative de la Cour de justice.

E. 5

Dans un arrêt du 4 octobre 2024 (9C_419/2023), le Tribunal fédéral a rappelé les principes applicables en matière de changement de pratique. Selon la jurisprudence, un changement de pratique s'applique immédiatement. Dans le contexte de la TVA, le Tribunal fédéral a ainsi jugé que l'administration fédérale des contributions pouvait appliquer une directive qu'elle avait édictée à un état de

- 8/11 - A/680/2025 fait né avant sa publication, puisqu'une directive n'a pas besoin d'une entrée en vigueur formelle et qu'elle s'applique dans le temps de la même manière que les dispositions légales qu'elle concrétise (arrêts 2A.451/1998 du 30 mars 2001 consid. 4c, traduit dans RDAF 2001 II 376 ; 2A.555/1999 du 15 mai 2000 consid. 5b, traduit dans RDAF 2000 II 300). Par ailleurs, le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'existait pas de protection générale de la bonne foi contre les modifications d'une pratique matérielle, le principe de la protection de la bonne foi ne s'appliquant qu'en présence d'une assurance concrète fournie par l'autorité au contribuable concerné (ATF 103 Ib 197 consid. 4 et les références). Pour être compatible avec le principe d'égalité de traitement (art. 8 al. 1 Cst.) et la sécurité du droit, un changement de pratique administrative doit, de la même manière qu'un revirement de jurisprudence décidé par une autorité judiciaire, reposer sur des motifs sérieux et objectifs. Tel est notamment le cas lorsqu'il s'agit de rétablir une pratique conforme au droit ou de mieux tenir compte des divers intérêts en présence et de l'évolution des conceptions juridiques (arrêt 2C_1054/2016 du 15 décembre 2017 consid. 8.1 non publié in ATF 144 II 147). Dans un arrêt récent qui concernait un changement de pratique défavorable à un contribuable en matière de remboursement de l'impôt anticipé (ATF 146 I 105), le Tribunal fédéral a confirmé l'ATF 103 Ib 197 précité en rappelant que la protection de la bonne foi découlant de l'art. 9 Cst. ne protège le citoyen que dans la confiance légitime qu'il met dans des assurances concrètes qu'il a reçues des autorités, de sorte que si l'autorité fiscale s'écarte d'une ordonnance administrative dans un cas particulier, cela ne peut être considéré comme contraire à la bonne foi et donner lieu à la protection de la confiance légitime que si l'autorité a fourni des assurances individuelles à la personne concernée que cette ordonnance administrative lui serait appliquée ou si elle a, pour une autre raison, suscité une confiance légitime auprès d'elle (ATF 146 I 105 consid. 5.1.2). Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a aussi rappelé qu'il n'existe pas de protection générale de la bonne foi qu'un contribuable peut faire valoir contre les changements de pratique concernant le droit matériel et que l'art. 9 Cst. ne confère pas non plus de droit à la notification préalable des changements de pratique (ATF 146 I 105 consid. 5.2.1). Et le Tribunal fédéral de conclure au consid. 4.4.3 de l'arrêt 9C_419/2023 précité que le contribuable ne peut se prévaloir de la protection de sa bonne foi (art. 9 Cst.) en cas d'application immédiate d'une nouvelle pratique qui lui est défavorable.

E. 6

En l'occurrence, l'exécuteur testamentaire ne conteste pas la nouvelle pratique en tant que telle, mais son applicabilité au cas d'espèce, au vu des particularités de la succession du de cujus. Selon le recourant, en effet, au moment de rédiger son testament, le de cujus pouvait, de bonne foi, considérer que les legs consentis francs d'impôts dans son testament rédigé en 2015 ne feraient pas l'objet de prélèvement de droits de succession. Il n'avait pas été en mesure de modifier son testament en 2020 au moment du changement de pratique, puisqu'il avait perdu sa capacité de

- 9/11 - A/680/2025 discernement en 2018, ce que le TPAE avait constaté. Il convenait de retenir que s'il avait toujours conservé cette dernière en 2020, il aurait certainement changé

la teneur de ses dispositions testamentaires. Le prélèvement des droits sur les legs revenait à une application rétroactive de la nouvelle pratique, car l'incapacité de discernement ayant frappé le de cujus en 2018 avait figé à ce moment-là ses dispositions testamentaires.

E. 7

Le recourant ne peut être suivi. Contrairement à ce qu'il soutient, l'incapacité de discernement ayant frappé le de cujus en 2018 – soit antérieurement au changement de pratique – ne constitue pas un motif justifiant de ne pas appliquer celle-ci, sous l'angle du principe de la bonne foi. En effet, le recourant admet que le testateur n'a jamais sollicité de ruling auprès de l'AFC-GE, de sorte qu'il n'a pas obtenu d'assurance de la part de l'autorité intimée, quant à la manière dont seraient taxés les legs. Le recourant soutient en outre que si le de cujus avait conservé sa capacité de discernement au moment où l'AFC-GE avait changé sa pratique, il aurait modifié ses dispositions testamentaires. Or, rien ne permet de connaître avec certitude quelle aurait été la volonté du testateur dans une telle hypothèse. En effet, il aurait pu, soit supprimer la clause « francs de droit de succession » et, dans ce cas, faire supporter par les légataires des droits de succession afférents à leurs legs ou alors ou alors continuer à favoriser les légataires en maintenant la clause « francs de droit de succession ». Conformément à la jurisprudence, le recourant ne peut se prévaloir d'une violation du principe de la bonne foi du fait qu'en 2020, la nouvelle pratique de l'AFC-GE est devenu défavorable au de cujus. En outre, c'est vainement qu'il soutient que la nouvelle pratique s'applique à un état de fait entièrement réalisé dans le passé et donc, rétroactivement. En matière de droits de succession, la date de rédaction du testament (2015) et celle à laquelle le de cujus est devenu incapable de discernement (2018) ne sont pas déterminantes, car la succession s'ouvre par la mort (art. 537 al. 1 du Code civil suisse du

E. 10

décembre 1907 - CC - RS 210 et art. 2 al. 1 LDS). En l'occurrence, le de cujus est décédé le _____ 2023, soit postérieurement à l'entrée en vigueur de la nouvelle pratique. L'AFC-GE ne l'a donc pas appliquée rétroactivement. Enfin, le recourant se plaint à tort d'une violation du principe d'égalité de traitement. Ainsi que l'a constaté le JTAPI/452/2021, par sa nouvelle pratique, l'AFC-GE n'a fait que se conformer à la législation en vigueur. En outre, le précité ne cite aucun cas dans lequel l'autorité intimée aurait accepté de ne pas appliquer sa nouvelle pratique à une succession ouverte postérieurement à son entrée en vigueur. 8. Ne reposant sur aucun motif valable, le recours doit être rejeté. 9. En application des art. 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03),

- 10/11 - A/680/2025 le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 11/11 - A/680/2025

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