

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2406/2023-ICC

ATA/145/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 4 février 2025

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

recourante

contre

HOIRIE DE FEU A_____

intimé

représentée par Me Raphaël REY, avocat

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
19 août 2024 (JTAPI/808/2024)**

EN FAIT

A. a. A_____, de nationalité britannique, née le _____1963, célibataire et sans enfants, est décédée le _____2018 à B_____ en Égypte où elle a été inhumée. En mars 2023, sa dépouille a été transférée au cimetière protestant britannique du Commonwealth au C_____.

B. a. Par testament public instrumenté le 10 juillet 2014 par Me D_____, notaire à Genève, la défunte a institué pour son seul et unique héritier son ami E_____. Elle a nommé Me D_____ aux fonctions d'exécuteur testamentaire. Le testament stipule que la défunte était domiciliée à F_____.

Me D_____ a déposé ce testament auprès de la Justice de paix le 11 janvier 2019. Le procès-verbal de dépôt de dispositions testamentaires établi à cette occasion mentionne que le domicile de la défunte se trouvait à F_____.

b. Par testament olographe établi à Genève le 26 février 2017, la défunte a annulé ses dispositions testamentaires antérieures. Elle a indiqué instituer « mon compagnon », G_____ comme héritier et légataire de la succession et l'a désigné comme exécuteur testamentaire. Le testament stipulait que la défunte était domiciliée à la rue H_____, à Genève. Ce testament a été déposé à la Justice de paix par G_____ le 5 mars 2019. Selon le procès-verbal de dépôt de dispositions testamentaires, le domicile de la défunte se trouvait toujours à F_____.

c. Le 5 mars 2019, la Justice de paix a confirmé à G_____ que la défunte, « en son vivant domiciliée au chemin I_____ 1, F_____ », l'avait désigné comme exécuteur testamentaire.

d. Selon le certificat d'héritier établi les 6 et 27 mai 2020 par Me J_____, notaire, K_____, demeurant au 18, rue H_____ à Genève, et L_____, demeurant au 8, rue M_____ à Genève, agissant comme témoins, ont attesté savoir que la défunte n'avait pas d'héritier réservataire et qu'elle avait, par testament olographe du 26 février 2017, désigné son compagnon comme unique héritier et comme exécuteur testamentaire. Ces témoins ont en outre attesté avoir bien connu la défunte, « en son vivant domiciliée à F_____ (GE), chemin I_____ 1, demeurant toutefois à 1202 Genève, rue H_____ 24 ».

Ce certificat a été homologué par la Justice de paix le 18 juin 2020.

C. a. Le 20 mars 2018, Me D_____ a informé l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) être chargé de liquider la succession de la défunte, domiciliée à F_____ en son vivant. Il l'invitait à lui communiquer les montants encore dus à la date du décès et à lui remettre la dernière déclaration fiscale déposée.

b. Le 20 avril 2018, l'AFC-GE a ordonné à N_____ et O_____, en application de l'art. 47 de la loi sur les droits de succession (LDS - D 3 25), de ne pas se dessaisir des avoirs qu'elles détenaient et qui avaient appartenu à la défunte.

c. Le 29 novembre 2018, Me D_____ a sollicité auprès de l'AFC-GE un délai au 31 janvier 2019 pour déposer la déclaration de succession. Le 10 janvier 2019, il a informé cette dernière qu'il avait renoncé à son mandat.

d. Le 12 avril 2019, G_____ a indiqué à l'AFC-GE avoir appris un mois auparavant qu'il avait été institué héritier par la défunte et avoir réclamé le bénéfice d'inventaire. Il a sollicité une prolongation du délai pour la remise de la déclaration de succession. Il a renouvelé cette demande à plusieurs reprises entre novembre 2019 et mars 2021.

e. L'AFC-GE a notifié, le 17 février 2022, un bordereau de taxation d'office à l'hoirie de la défunte, soit pour elle à G_____, l'exécuteur testamentaire.

f. Le 21 mars 2022, l'exécuteur testamentaire a interjeté réclamation contre cette décision, en concluant à son annulation. Il a fait valoir l'absence d'actif successoral et l'existence d'actes de défaut de bien à l'encontre de la défunte. L'AFC-GE a accusé réception de cette réclamation et requis la remise d'une déclaration de succession accompagnée de toutes les pièces justificatives. Un délai a été octroyé à l'exécuteur testamentaire.

g. Le 28 septembre 2022, l'exécuteur testamentaire a informé l'AFC-GE au sujet des avoirs bancaires de la défunte au jour du décès. Il a sollicité une prolongation du délai pour la remise de la déclaration successorale au 30 octobre 2022, délai par la suite prolongé au 30 novembre 2022.

h. Le 28 novembre 2022, l'exécuteur testamentaire a fait valoir auprès de l'AFC-GE que la défunte avait quitté définitivement la Suisse le 31 janvier 2014 et était décédée le 11 février 2018 à B_____, où elle était domiciliée.

Il a produit des copies du permis d'inhumer délivré le 11 février 2018 par le gouvernement de B_____ et du certificat de décès établi le 22 février 2018 par cette même autorité. Selon ce dernier document, la défunte résidait à B_____.

i. Le 1^{er} décembre 2022, l'AFC-GE s'est estimée compétente pour taxer la succession. Une déclaration de succession devait être déposée. D'après les définitions légales et selon les circonstances reconnaissables pour les tiers, A_____ était domiciliée en Suisse à son décès. La succession s'y était donc ouverte, plus précisément à Genève.

La défunte était titulaire d'un permis d'établissement et domiciliée sans interruption à Genève depuis janvier 1975. Son domicile genevois avait été confirmé à plusieurs reprises, notamment dans le testament du 26 février 2017, dans le certificat d'héritier, dans le procès-verbal de dépôt de dispositions testamentaires de la Justice de paix et dans la décision d'homologation du certificat d'héritier de cette même autorité.

j. Le 23 décembre 2022, les nouveaux mandataires de l'exécuteur testamentaire ont élevé réclamation contre cette décision, concluant à son annulation. Les conditions d'un assujettissement de la succession aux droits de succession dans le canton de

Genève n'étaient pas réalisées. Subsidiairement, la mainmise sur les avoirs de la succession devait être levée.

La défunte n'était, au jour de son décès, pas domiciliée à Genève mais à B_____. Elle avait été domiciliée à Genève au bénéfice d'un permis d'établissement jusqu'en janvier 2014, année lors de laquelle elle avait quitté la Suisse sans laisser d'adresse. Elle n'avait pas demandé le renouvellement de son permis d'établissement. Elle s'était installée aux États-Unis et avait séjourné pendant deux ans à P_____, dans le New Jersey, où elle avait travaillé dans une ferme. Le 6 octobre 2016, elle s'était établie à B_____ où elle avait exercé une activité d'enseignante d'anglais et de traductrice touristique. En tant qu'amie de l'exécuteur testamentaire, elle séjournait parfois à Genève, au domicile de ce dernier, mais le plus souvent c'était lui qui lui rendait visite en Égypte.

k. Le 28 février 2023, après avoir obtenu un délai pour motiver sa réclamation, l'exécuteur testamentaire a remis à l'AFC-GE une attestation de départ de la défunte établie le 14 février 2023 par l'OCPM ainsi qu'un certificat (avec traduction libre en français) établie le 5 février 2018 par Q_____, expert fiscal à R_____ (Égypte). Il en ressortait que la défunte avait enseigné l'anglais dans des hôtels de S_____, activité pour laquelle elle avait perçu 32'000 livres égyptiennes (EGP) en 2017. Elle disposait d'un numéro de contribuable égyptien et avait été imposée en Égypte sur ce revenu.

l. Le 1^{er} mars 2023, l'AFC-GE a imparti à l'exécuteur testamentaire un délai au 31 mai 2023 pour fournir des justificatifs complémentaires sur l'établissement de la défunte hors de Suisse au moment de son décès.

m. Le 15 juin 2023, l'exécuteur testamentaire a produit un certificat établi le 26 février 2023 par T_____ accompagné d'une copie de sa carte d'identité et d'une traduction certifiée conforme. À teneur de ce certificat, la défunte lui avait loué un appartement à B_____ entre juin 2017 et janvier 2018.

L'exécuteur testamentaire a également produit une traduction certifiée conforme du certificat de l'expert fiscal du 5 février 2018, un tirage de la page FACEBOOK de la défunte à teneur de laquelle celle-ci vivait à B_____, ainsi qu'un courrier de l'ambassade britannique au C_____ du 19 mars 2023 indiquant que celle-ci ne s'opposait pas au transfert de la dépouille de la défunte au cimetière du Commonwealth au C_____. Il lui avait été indiqué verbalement que seuls des citoyens britanniques domiciliés en Égypte pouvaient être inhumés en ce lieu.

n. Le 19 juin 2023, l'AFC-GE a rejeté la réclamation et s'est déclarée compétente pour taxer la succession de la défunte. Elle a fixé un délai au 30 septembre 2023 pour le dépôt de la déclaration de succession, à défaut de quoi la taxation d'office du 17 février 2022 serait confirmée, et ordonné le maintien de la mainmise fiscale.

La défunte avait été domiciliée à Genève sans interruption depuis le mois de janvier 1975. L'annonce de son départ aux États-Unis le 3 janvier 2014 n'était intervenue que le 14 février 2023, à savoir plus de cinq ans après son décès. Son dernier

domicile à Genève avait en outre été confirmé dans les dispositions testamentaires du 26 février 2017, dans le certificat d'héritier des 6 et 27 mai 2020, dans le procès-verbal de dépôt des dispositions testamentaires dressé par la Justice de paix le 5 mars 2019 et dans la décision d'homologation du certificat d'héritier prononcée par cette instance le 18 juin 2020. Le service des successions et droits d'enregistrement avait en outre entretenu des contacts avec l'exécuteur testamentaire et les mandataires de ce dernier du 16 avril 2018 au 28 novembre 2022 sans que ceux-ci ne remettent en cause l'assujettissement de la défunte en Suisse. Selon les circonstances reconnaissables pour les tiers, la défunte était dès lors domiciliée à Genève à son décès.

- D. a.** L'hoirie, soit pour elle G_____, unique héritier et exécuteur testamentaire, a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Elle a conclu à l'annulation de cette décision, à ce qu'il soit dit que la succession n'était pas soumise aux droits de succession dans le canton de Genève et à la levée de la mainmise sur les avoirs de la succession. Elle a préalablement sollicité la comparution personnelle de l'exécuteur testamentaire.

Quelle que soit la date à laquelle l'OCPM avait établi l'attestation de départ de la défunte, un tel document officiel indiquait qu'elle avait annoncé son départ du canton et donc qu'elle n'avait plus de permis d'établissement valide dès la date de ce départ. Du reste, son permis d'établissement était arrivé à échéance le 3 janvier 2014. Contrairement à ce qu'affirmait l'AFC-GE, à son décès en février 2018, la défunte n'avait plus de permis d'établissement.

L'AFC-GE n'avait pas fourni le moindre indice prouvant que la défunte avait conservé le centre de ses intérêts à Genève malgré l'annonce de son départ. Elle n'y avait plus de parents et n'y disposait plus que de quelques amis auxquels elle rendait parfois visite. À l'inverse, il avait été démontré qu'elle disposait d'un logement en Égypte, qu'elle y exerçait une activité lucrative et qu'elle y était imposée, ce qui attestait de son intention de s'établir dans ce pays. Elle y avait été soignée après être tombée malade. Son certificat de décès et son inhumation au cimetière du C_____ prouvaient qu'elle s'y était annoncée comme résidente aux autorités. L'AFC-GE ne s'était pas déterminée sur ces éléments et son argumentation reposait pour l'essentiel sur le domicile indiqué dans le testament de la défunte. Cette adresse était toutefois celle de l'exécuteur testamentaire qui était l'un de ses proches mais avec lequel elle ne faisait pas ménage commun. La défunte avait ainsi indiqué formellement être domiciliée à Genève, sans doute par souci de donner une forme valable à son testament. Ce document ne contenait cependant aucun indice sur son centre d'intérêts vitaux et personnels. Le certificat d'héritier établi par Me J_____ et les documents de la Justice de paix se limitaient quant à eux à reprendre l'adresse d'F_____ qui figurait sur son ancien permis d'établissement. L'AFC-GE n'avait ainsi pas démontré que la défunte était encore domiciliée à Genève au moment de son décès. Elle n'était dès lors pas compétente pour percevoir des droits de succession.

b. L’AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L’ensemble des éléments de fait rassemblés démontrait que la défunte ne s’était pas créé un nouveau domicile et qu’elle était ainsi domiciliée dans le canton de Genève. L’exécuteur testamentaire et ses mandataires s’étaient limités à produire une traduction en anglais du certificat de décès établi le 22 février 2018 par le Ministère de la santé et de l’intérieur égyptien, une attestation de départ de l’OCPM du 14 février 2023, un certificat sur l’honneur selon lequel la défunte aurait exercé une activité d’enseignante d’anglais à S_____ et payé des impôts sur le revenu en 2017 et un certificat d’un bailleur pour un logement au barrage d’B_____ entre juin 2017 et janvier 2018. Cela ne suffisait pas à prouver que la défunte s’était constitué un nouveau domicile en Égypte. L’hoirie n’avait produit aucun document (contrat de bail ou de travail, factures d’eau/électricité ou de téléphone, attestation d’établissement en Égypte, déclaration d’impôt ou bordereau de taxation notamment) permettant de vérifier la véracité des affirmations contenues dans les documents qu’elle avait produits.

Le barrage d’B_____, où la défunte aurait habité en 2017 et 2018, et la ville d’S_____, où elle aurait exercé son activité d’enseignante d’anglais, étaient distants de près de 510 km. Le départ de la défunte pour les États-Unis le 3 janvier 2014 n’avait été annoncé à l’OCPM que le 13 février 2023 et était manifestement intervenu pour les besoins de la cause.

c. Le 26 mars 2024, l’hoirie, par l’intermédiaire d’un nouvel avocat, a persisté dans ses conclusions du 18 juillet 2023.

À titre subsidiaire, et dans l’hypothèse où le TAPI devait considérer que la succession était assujettie à l’impôt sur les successions dans le canton de Genève, elle a conclu à l’annulation de la décision de taxation d’office et à ce qu’un délai lui soit imparti pour fournir à l’AFC-GE les documents permettant de déterminer la masse successorale et de procéder à une juste taxation.

c.a. La défunte avait vécu les douze premières années de sa vie en Égypte, au C_____, avec sa famille, où elle avait emménagé peu après sa naissance. Elle s’était ensuite établie avec sa famille à Genève où elle avait étudié. Dans l’intervalle, ses parents, sa sœur et son frère étaient partis vivre respectivement en Australie et en Angleterre, où ils étaient décédés. La défunte avait quitté Genève au mois de janvier 2014 pour aller vivre aux États-Unis et avait ensuite décidé de s’installer à B_____, afin de finir ses jours dans le pays où elle avait passé son enfance. Elle y louait une maison et couvrait ses frais de subsistance principalement grâce à l’héritage reçu de son père. Elle avait travaillé en 2017 dans un hôtel d’S_____. Cette localité se trouvait certes à 500 km d’B_____, mais la mission de la défunte s’était étendue sur plusieurs jours. Il s’agissait en outre d’une activité parmi d’autres.

Le testament du 26 février 2017 avait été retrouvé par la cousine de la défunte au domicile de la précitée en Égypte. L’exécuteur testamentaire n’avait pas

connaissance de ce document et en avait été surpris à plus d'un titre. Il n'avait en effet connu la défunte qu'à la fin de l'année 2016 et n'avait jamais été son compagnon contrairement à ce qui était indiqué dans le testament. Il ne l'avait vue que quelques jours en Égypte en 2017 à l'occasion d'un bref séjour, lors duquel il avait visité son appartement et rencontré certains de ses amis. La défunte n'avait jamais habité chez lui à la rue H_____. Celle-ci avait vraisemblablement déclaré cette adresse comme domicile afin de s'assurer que le droit suisse s'applique à ses dernières volontés dès lors que ses avoirs bancaires et son héritier institué se trouvaient à Genève.

c.b. Elle a notamment versé à la procédure un tirage du profil FACEBOOK de la défunte mentionnant que celle-ci avait déménagé à B_____ le 6 octobre 2016 ainsi qu'un courrier de Me J_____ du 9 août 2023. Le précité y confirmait que pour établir le certificat d'héritier, il s'était basé sur l'adresse de la défunte figurant dans la lettre de la Justice de paix du 11 janvier 2019 et l'attestation d'exécuteur testamentaire délivrée par cette autorité le 13 mai suivant.

c.c Elle a également produit un procès-verbal de constat d'huissier du 11 août 2023 à teneur duquel Me U_____ avait interpellé la propriétaire actuelle de l'appartement sis 1, chemin I_____ 1 à F_____. Celle-ci lui avait indiqué avoir acheté ce logement à E_____ et y avoir emménagé au mois d'octobre 2015. Le vendeur lui avait dit qu'il retournait vivre au Royaume-Uni pour se rapprocher de sa fille. Elle n'avait en revanche jamais rencontré la défunte.

c.d. Elle a encore produit des attestations établies au mois de novembre 2023 par K_____ et L_____. Les précités y certifiaient avoir bien connu la défunte. Ils confirmaient que celle-ci avait quitté la Suisse en 2014 pour aller vivre aux États-Unis, avant de s'établir à B_____ à la fin de l'année 2016 où elle avait vécu jusqu'à son décès.

c.e. S'agissant de la difficulté à obtenir des documents démontrant le domicile de la défunte en Égypte, elle a fait valoir que l'exécuteur testamentaire ne possédait aucun document administratif en lien avec la précitée dès lors qu'il n'avait jamais habité avec elle. Il n'avait pas non plus eu accès à ses effets personnels et avait dès lors dû entreprendre de nombreuses démarches dans le but de rassembler des documents. Il n'avait toutefois pas pu obtenir de documents de l'administration égyptienne dès lors qu'il ne parlait ni ne comprenait l'arabe, ne connaissait pas le fonctionnement de l'administration en Égypte et avait eu « toutes les peines du monde » à trouver un avocat égyptien parlant bien l'anglais et étant prêt à l'aider dans ses démarches. Ce pays ne connaissait en outre pas l'institution de l'exécuteur testamentaire.

Elle avait en revanche récolté de nombreux documents auprès de l'administration cantonale genevoise établissant que la défunte ne résidait plus en Suisse depuis 2014. À cet égard, c'était à tort que l'AFC-GE prétendait que le départ de la défunte pour les États-Unis n'avait été annoncé que le 13 février 2023 pour les besoins de la cause. Il ressortait en effet de l'extrait de la base de données de la population

(ci-après : CALVIN) produit par l'AFC-GE que cette date correspondait à celle à laquelle l'attestation de départ – elle-même datée du 14 février 2023 – avait été préparée en vue de son envoi à l'exécuteur testamentaire, à la suite de la demande de ce dernier.

Elle a en outre fourni des attestations du registre du commerce et du registre foncier à teneur desquelles la défunte n'était pas inscrite dans lesdits registres. Elle a également produit des attestations des SIG et de la Centrale de compensation du 12 janvier 2024 selon lesquelles la défunte n'avait plus de contrat avec les SIG depuis octobre 2009, respectivement n'avait pas cotisé à l'assurance-vieillesse et survivants depuis 2013.

d. Le 23 avril 2024, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

L'hoirie perdait de vue qu'en vertu du principe de la rémanence du domicile fiscal, le contribuable conservait son ancien domicile tant qu'il ne s'en était pas constitué un nouveau au lieu où il s'était installé. Le fardeau de la preuve incombait sur ce point à l'hoirie. Or, aucun document prouvant la création d'un nouveau domicile à l'étranger n'avait été produit. La défunte avait par conséquent conservé son domicile à Genève.

e. Le 19 août 2024, le TAPI a admis le recours et annulé la décision sur réclamation. Il n'a pas donné suite aux offres de preuve.

e.a. Il incombait en premier lieu à l'AFC-GE d'apporter les éléments aptes à démontrer que la défunte était encore domiciliée à Genève au moment de son décès.

L'AFC-GE s'était fondée sur le départ de la défunte pour les États-Unis, en janvier 2014, qui n'avait été annoncé que le 13 février 2023, soit plus de cinq ans après son décès. Cette annonce serait, selon l'AFC-GE, intervenue pour les besoins de la procédure. À cela s'ajoutait que le testament du 26 février 2017, le certificat d'héritier des 6 et 27 mai 2020, le procès-verbal de dépôt des dispositions testamentaires dressé par la Justice de paix le 5 mars 2019 et la décision d'homologation du certificat d'héritier prononcée par cette instance le 18 juin 2020 faisaient tous état d'un domicile à Genève.

Ces prémisses apparaissaient toutefois erronées. En effet, la date du 13 février 2023 sur laquelle s'était fondée l'AFC-GE figurait dans la « liste des diffusions » du profil CALVIN de la défunte. Selon toute vraisemblance, cette date ne correspondait pas à la date d'annonce du départ de l'intéressée à l'étranger, mais à la date à laquelle l'attestation de départ datée du 14 février 2023 avait été préparée par l'OCPM en vue de son envoi à l'exécuteur testamentaire. Le fait que cette annonce n'était pas intervenue de manière rétroactive au mois de février 2023 mais avait bien été effectuée par la défunte au mois de janvier 2014 était confirmé par l'attestation de départ litigieuse, à teneur de laquelle l'intéressée avait annoncé son départ pour le 3 janvier 2014 à destination de P_____ -USA. Cette temporalité était également corroborée par la lettre envoyée par l'AFC-GE à une société fiduciaire

le 2 août 2022 indiquant que la défunte avait été taxée d'office de 2001 à 2013 et qu'elle avait quitté Genève le 31 janvier 2014 pour une destination inconnue.

Les autres documents n'étaient pas non plus suffisants pour établir l'existence d'un domicile fiscal à F_____, ou en Ville de Genève, au moment du décès. La mention figurant dans le procès-verbal de dépôt des dispositions testamentaires du 5 mars 2019, selon laquelle la défunte était domiciliée à F_____, revêtait une portée purement formelle et ne pouvait être considérée comme un indice clair et précis de l'existence d'un domicile à Genève. En outre, cette mention était vraisemblablement due au fait que le précédent procès-verbal de dépôt des dispositions testamentaires indiquait cette même adresse, laquelle figurait dans le testament établi par la défunte au mois de juillet 2014. Elle était dès lors dénuée de valeur probante, ce d'autant que la défunte avait annoncé officiellement avoir quitté cette adresse au mois de janvier 2014.

Ces considérations pouvaient être transposées à l'indication figurant dans le certificat d'héritier établi par Me J_____ en mai 2020, selon laquelle la défunte était, en son vivant, domiciliée à F_____. Le précité avait en effet attesté, dans un courriel adressé le 9 août 2023 à l'hoirie, qu'il avait établi ce document en se basant sur l'adresse de la défunte mentionnée dans la lettre de la Justice de paix du 11 janvier 2019 et l'attestation d'exécuteur testamentaire délivrée par cette autorité le 13 mai suivant. Il s'agissait dès lors d'une indication purement formelle, insuffisante pour démontrer l'existence d'un domicile à F_____ au moment du décès.

Le fait que la Justice de paix se soit considérée comme compétente pour prendre les premières mesures nécessaires au règlement de la succession de la défunte ne liait pas l'autorité fiscale s'agissant de la détermination du domicile de la défunte. La mention dans le testament du 26 février 2017 que la défunte était domiciliée à la rue H_____ et était la compagne de l'exécuteur testamentaire ne permettait pas non plus de retenir qu'elle s'était constituée un domicile à cette adresse. Il en allait de même s'agissant de la reprise de ces éléments dans le certificat d'héritier établi par Me J_____ en mai 2020. Ces documents ne donnaient pas de réel indice sur le centre des intérêts vitaux et personnels de la défunte. L'hoirie avait en outre exposé que l'exécuteur testamentaire n'avait fait la connaissance de la défunte qu'à la fin de l'année 2016 et qu'il s'était lié d'amitié avec la précitée, sans toutefois devenir son compagnon. La défunte avait parfois séjourné chez lui à Genève mais c'était lui qui lui rendait le plus souvent visite en Égypte. Ils n'avaient en outre jamais habité ensemble. La défunte avait dès lors vraisemblablement déclaré l'adresse de l'exécuteur testamentaire comme domicile afin de s'assurer que le droit suisse s'appliquerait à ses dernières volontés dès lors que ses avoirs bancaires et son héritier institué se trouvaient à Genève, allégations qui n'avaient pas été contestées par l'AFC-GE. Cette dernière n'avait pas non plus affirmé que la défunte et l'exécuteur testamentaire auraient formé un couple stable et que la première aurait durablement fixé son domicile chez le second.

L'hoirie avait en outre produit deux attestations émanant des témoins ayant collaboré à l'établissement du certificat d'héritier, dans lesquelles ils avaient certifié que la défunte avait quitté la Suisse en 2014 pour aller vivre aux États-Unis, avant de s'établir à B_____ à la fin de l'année 2016 où elle avait vécu jusqu'à son décès. Les contradictions entre ces attestations et le certificat d'héritier établi en 2020 pouvaient susciter des interrogations. Le TAPI ne discernait toutefois pas pour quelles raisons il faudrait – s'agissant de la détermination du domicile de la défunte – accorder plus de crédit au certificat d'héritier qu'aux attestations précitées, ce d'autant moins que selon la jurisprudence, le but du certificat d'héritier n'était pas d'attester de l'existence d'un domicile. Ainsi, les indications figurant dans le testament et le certificat d'héritier, selon lesquelles la défunte était domiciliée à la rue H_____, ne permettaient pas non plus de retenir l'existence d'un domicile à cette adresse. Ceci était d'autant moins le cas que la défunte n'avait jamais déclaré être domiciliée en Ville de Genève.

e.b. Même à supposer l'existence d'un domicile dans le canton, il fallait constater que l'hoirie était parvenue à rendre suffisamment vraisemblable que la défunte s'était constituée un nouveau domicile fiscal en Égypte. La défunte avait en effet annoncé son départ pour les États-Unis le 3 janvier 2014. Elle n'avait effectué aucune démarche pour renouveler son permis d'établissement depuis cette date. Elle n'avait plus été taxée à Genève depuis lors, l'AFC-GE ayant elle-même indiqué dans un courrier du 2 août 2022 qu'elle avait quitté définitivement le canton au mois de janvier 2014 et que sa dernière taxation remontait à 2013. Le logement que la défunte avait occupé à F_____ jusqu'à son départ avait en outre été vendu par son compagnon de l'époque, lequel était parti s'installer en Angleterre en 2015. La défunte ne possédait par ailleurs plus de véhicule immatriculé à Genève depuis décembre 2013 et avait cessé d'être affiliée à l'assurance-maladie obligatoire au mois de novembre 2015. Pris ensemble, ces éléments suffisaient à réfuter les indices sur lesquels s'était fondée l'AFC-GE pour soutenir que la défunte aurait conservé son domicile dans le canton jusqu'à son décès.

Conformément au principe de la rémanence, l'hoirie ne pouvait toutefois se limiter à démontrer que la défunte avait abandonné son ancien domicile pour échapper à l'imposition de la succession à Genève ; elle devait encore démontrer que l'intéressée s'était constituée un nouveau domicile fiscal à l'étranger. L'hoirie n'était certes pas parvenue à fournir de documents officiels démontrant que la défunte aurait été imposée en Égypte à compter de son installation dans ce pays en 2016. Les explications qu'elle avait avancées pour justifier ses difficultés à obtenir de tels documents n'étaient en outre aucunement étayées. Il n'en demeurait pas moins que la défunte avait déclaré dès le mois d'octobre 2016 sur son profil FACEBOOK qu'elle résidait à B_____. Selon son attestation de décès, elle était officiellement domiciliée dans cette ville. Elle y louait un appartement, à tout le moins depuis le mois de juin 2017 et y conservait ses effets personnels, dont son testament. L'exécuteur testamentaire l'y avait rendu visite et y avait rencontré une partie de ses amis. La défunte avait en outre travaillé à S_____ de manière

temporaire et s'était acquittée d'impôts sur le revenu dans ce cadre, la véracité du certificat produit en ce sens n'étant pas contestée. Ces circonstances confirmaient que la défunte avait établi le centre de ses intérêts personnels en Égypte de manière durable. Cette intention était encore corroborée par son inhumation dans un cimetière du C_____.

Ces éléments devaient être considérés comme suffisants pour retenir que la défunte s'était constituée un nouveau domicile fiscal à l'étranger au moment de son décès. Partant, sa succession ne s'était pas ouverte à Genève au sens de l'art. 3 al. 1 LDS.

E. a. Le 25 septembre 2024, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative). Elle a conclu à son annulation et à la confirmation de sa décision du 1^{er} décembre 2022.

a.a. Le TAPI n'avait pas tenu compte des principes jurisprudentiels applicables à la détermination du domicile d'un contribuable, permettant de déterminer le lieu de son assujettissement illimité et le lieu de l'ouverture de sa succession. Le TAPI avait par ailleurs surestimé la portée de certains indices pour parvenir à la conclusion de la création d'un domicile à l'étranger. Il avait donné raison à l'hoirie malgré le fait qu'elle n'avait offert qu'un nombre très limité de preuves, pour certaines incohérentes (certificat d'un bailleur pour un logement situé à 510 km de son lieu de travail) voire lapidaires (certificat sur l'honneur d'un comptable de R_____ aux termes duquel la défunte aurait exercé une activité d'enseignante d'anglais à S_____ et payé des impôts sur le revenu en 2017 sans prouver ces dires).

Le TAPI avait en outre retenu que le profil FACEBOOK de la défunte indiquait une résidence à B_____ à une certaine période et qu'elle avait travaillé à S_____ de manière temporaire. L'hoirie avait produit (pièce 101 de son chargé) un extrait de ce profil. Il fallait toutefois relativiser l'importance de cet élément tant les informations qu'il contenait étaient lacunaires : publication du 3 octobre 2013 suivie d'une publication du 15 août 2016 sans activité entre ces deux dates ; indication le 6 octobre 2016 que la défunte avait déménagé à B_____ puis à « Egypt, Queensland, Australie » en novembre 2016. Pour ce qui était de l'activité lucrative prétendument exercée de manière temporaire à S_____, aucun certificat de salaire, de travail ou document fiscal n'avait été produit, le salaire annuel perçu en 2017, soit 32'000.- EGP (équivalent au jour du recours à CHF 558.-) paraissait faible au regard du salaire mensuel médian égyptien 2024 et années antérieures d'environ 25'000.- EGP. Le salaire annuel prétendument déclaré représentait à peine plus qu'un salaire mensuel médian.

L'hoirie n'avait fourni aucune preuve de l'activité d'enseignante d'anglais, aucun contrat de travail, aucun bail à loyer, aucun document fiscal ni pièces utiles permettant de vérifier la véracité des affirmations contenues dans les deux certificats sur l'honneur produits. Or, le fardeau de la preuve de la création d'un nouveau domicile incombait au 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 il se disait domicilié. En violation de ce principe de rémanence, le TAPI avait écarté ses arguments allant jusqu'à lui reprocher de ne pas avoir démontré que les explications de la succession étaient erronées et de ne pas avoir contesté ses allégations. Le TAPI avait ainsi à plusieurs reprises inversé le fardeau de la preuve.

Le TAPI avait incorrectement interprété les informations figurant sur l'extrait de CALVIN, retenant une date d'annonce de départ fautive, celle-ci ayant été effectuée rétroactivement par l'exécuteur testamentaire le 13 février 2023 comme cela ressortait de la liste de diffusion de cet extrait qu'elle versait à la procédure. On voyait par ailleurs mal en quoi l'avis funéraire publié par V_____, à teneur duquel la défunte avait travaillé dans sa ferme au printemps 2016, constituerait un indice suffisant pour admettre la constitution d'un domicile à l'étranger. Il s'agissait manifestement d'un court épisode de la vie de la défunte.

Le domicile genevois avait été confirmé à plusieurs reprises, notamment par la défunte dans son testament du 26 février 2017, dans le certificat d'héritiers de Me J_____, 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 défunte avait en conséquence clairement manifesté vouloir maintenir ses liens avec Genève.

a.b. La Justice de Paix s'était considérée comme compétente pour prendre les premières mesures nécessaires au règlement de la succession. Il fallait retenir cet élément comme une confirmation de l'absence de création d'un nouveau domicile à l'étranger : en présence d'une succession n'ayant pas de lien avec Genève, la Justice de paix se déclarait en effet incompétente et rendait une décision en ce sens. Elle produisait, à titre d'exemple, une telle décision d'incompétence (pièce E de son chargé complémentaire couvert par le secret fiscal).

Sa position était enfin étayée par des documents établis dans la cadre de la succession de la mère de la défunte, décédée en 2016. Elle produisait ces documents (pièce A à D de son chargé complémentaire couvert par le secret fiscal) qui faisaient apparaître qu'A_____ figurait en qualité de plus proche parent ou répondant avec son adresse à la rue Jean-Amat 24 sur la déclaration de décès de sa mère.

b. Le 15 novembre 2024, l'hoirie a préalablement conclu à ce que les pièces nouvelles A à E produites par l'AFC-GE soient écartées, subsidiairement à ce que les pièces A à D lui soient transmises et à ce qu'elle reçoive une copie caviardée de la pièce E. Plus subsidiairement, elle a conclu à ce que le contenu essentiel de ces pièces nouvelles lui soit communiqué, un délai devant lui être imparti pour ses déterminer. Au fond, elle a principalement conclu au rejet du recours. Si par impossible il devait être fait droit aux conclusions de l'AFC-GE, elle a conclu à l'annulation de la décision de taxation d'office et à ce qu'un délai lui soit imparti pour fournir à l'AFC-GE les documents aptes à déterminer la masse successorale,

et partant, à permettre une juste taxation. Une équitable indemnité devait lui être allouée pour ses frais.

b.a. L'AFC-GE avait violé le droit constitutionnel, la loi sur la protection des données et le secret fiscal en transmettant à la chambre administrative les pièces nouvelles A à E. Ces preuves illicites devaient être écartées. Les pièces A à D concernaient la succession de la mère de la défunte. L'hoirie en sa qualité d'héritière de la défunte lui avait succédé dans ses droits de sorte qu'elle avait, notamment sous l'angle du droit d'être entendue, le droit de consulter ces pièces.

b.b. Selon le certificat sur l'honneur du comptable inscrit au registre des comptables et auditeurs en Égypte, la défunte avait aidé à renforcer les compétences en communication en anglais dans deux hôtels à S_____ et perçu en 2017 un revenu de 32'000 EGP. Son employeur avait déduit régulièrement les impôts sur le revenu sous son numéro d'enregistrement fiscal. Le salaire mensuel moyen égyptien en 2017 s'élevait à 1'200 EGP. La défunte avait donc perçu un salaire correspondant à 26.66 salaires minimum égyptiens. Le taux de change en 2017 était de EGP 1 = CHF 0.05525. Elle avait perçu l'équivalent de CHF 1'758.-. Cela étant, la défunte couvrait ses frais de subsistance principalement grâce à l'héritage reçu de son père. Quant à la distance qui séparait son domicile d'S_____, elle ignorait si la défunte avait dû se rendre systématiquement sur place, si elle avait donné ses cours à distance où s'était déplacée temporairement. La défunte était indépendante, et il était fort probable qu'elle n'ait pas signé de contrat de travail ni reçu de fiches de salaire. Le comptable que l'exécuteur testamentaire avait réussi à contacter n'avait pas souhaité lui donner plus d'information ni lui fournir les documents estimant être soumis au secret professionnel, l'Égypte ne connaissant au surplus pas l'institution d'exécuteur testamentaire. Ce dernier avait en outre tenté d'entrer en contact avec les autorités fiscales égyptiennes, notamment au travers d'un avocat dans ce pays, mais sans succès pour les mêmes motifs. G_____ avait surmonté de nombreux obstacles pour mener sa mission le mieux possible.

b.c. La date du 13 février 2023 qui figurait sur la liste de diffusions de l'extrait de CALVIN correspondait à la date à laquelle l'attestation de départ du 14 février 2023 avait été préparée par l'OCPM. Le TAPI n'avait pas incorrectement interprété ce document. L'AFC-GE avait d'ailleurs elle-même indiqué à une société fiduciaire que la défunte avait quitté Genève le 31 janvier 2014.

L'hoirie a pour le surplus repris ses arguments déjà développés devant le TAPI.

c. Le 2 décembre 2024, l'AFC-GE a informé la chambre administrative qu'elle n'avait aucune requête ou observation complémentaire à formuler.

d. Les parties ont été informées, le 3 décembre 2024, que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 68 al. 1 LDS).
2. L'intimée soutient que l'AFC-GE aurait violé le droit constitutionnel, la protection des données et le secret fiscal en transmettant à la chambre de céans les pièces nouvelles A à E. Ces preuves seraient illicites et devraient être écartées. Les pièces A à D concernaient la succession de la mère de la défunte. L'hoirie en sa qualité d'héritière lui avait succédé, de sorte qu'elle aurait, notamment sous l'angle du droit d'être entendue, le droit de consulter ces pièces.

2.1 Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) comprend notamment le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_157/2018 du 28 mai 2018 consid. 3.1 et les références citées).

Les parties et leurs mandataires sont admis à consulter au siège de l'autorité les pièces du dossier destinées à servir de fondement à la décision (art. 44 al. 1 LPA). L'autorité peut interdire la consultation du dossier ou d'une partie de celui-ci si l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent, le refus d'autoriser la consultation des pièces ne pouvant s'étendre toutefois qu'aux pièces qu'il y a lieu de garder secrètes (art. 45 al. 1 et 2 LPA). Une pièce dont la consultation est refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué par écrit le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de proposer les contre-preuves (art. 45 al. 3 LPA).

2.2 La chambre administrative et les autorités fiscales sont soumises au secret fiscal en vertu des art. 110 LIFD, 39 LHID et 11 LPFisc. Des renseignements peuvent être communiqués dans la mesure où une disposition légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément (art. 110 al. 2 LIFD ; art. 39 al. 1 LHID ; art. 12 al. 6 LPFisc). Le contribuable a le droit de consulter les pièces du dossier qu'il a produites ou signées (art. 114 al. 1 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 1 LPFisc). Il peut prendre connaissance des autres pièces une fois les faits établis et à condition qu'aucune sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose (art. 114 al. 2 LIFD, art. 41 al. 1 LHID, art. 17 al. 2 LPFisc).

2.3 En l'espèce, la pièce E produite par la recourante est caviardée, de sorte qu'il n'est pas possible d'identifier de quel contribuable il s'agit. La recourante a en outre exposé pourquoi elle produisait cette pièce et quel était son contenu. La recourante a clairement expliqué que les pièces A à D concernent la succession de la mère de la défunte et le motif pour lequel elle les produisait. Ces pièces ne sont pas caviardées, la chambre de céans, qui est soumise au secret fiscal, devant pouvoir

identifier qu'elles concernent bien la mère de la défunte. Le contenu essentiel de ces pièces a donc été porté à la connaissance de l'intimée qui a pu se déterminer à leur égard. Il ne sera en conséquence pas donné suite aux requêtes de l'intimée. Il sera ainsi si nécessaire fait référence aux pièces en cause, leur production par la recourante étant licite.

3. L'intimée fait grand cas de l'information transmise par le service de la taxation de la recourante à une fiduciaire, selon laquelle la défunte avait quitté Genève le 31 janvier 2014. Or, même à supposer que ces informations seraient exactes, cela ne dirait encore rien du lieu du domicile de la défunte. En effet, ces informations ne sont, comme cela ressort de la jurisprudence citée plus loin, que des indices parmi d'autres permettant de déterminer son domicile fiscal au jour de son décès.

L'intimée a pour sa part versé à la procédure des attestations signées par K_____ et L_____. Ceux-ci ont tout d'abord attesté, les 6 et 27 mai 2020, que la défunte était « en son vivant » domiciliée à F_____. Plus tard, en novembre 2023, ils ont certifié que la défunte avait quitté la Suisse en 2014 pour aller vivre aux États-Unis, avant de s'établir à B_____ à la fin de l'année 2016 où elle avait vécu jusqu'à son décès. Le présent litige sera ainsi jugé sans que ces attestations, apparemment contradictoires, soient prises en compte.

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.

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).

4.2

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).

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).

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).

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).

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).

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 assujéti, 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.

- 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.

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 indéçise. 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.

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.

- 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.

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_____.

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, Queensland, 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.

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.

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).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 septembre 2024 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 août 2024 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'500.- à l'hoirie de feu A_____, à la charge de l'État de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Raphaël REY, avocat de l'intimée, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Florence KRAUSKOPF, présidente, Jean-Marc VERNIORY, Michèle
PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

la présidente siégeant :

F. KRAUSKOPF

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :