

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2805/2015-ICC

ATA/1489/2017

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 14 novembre 2017**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Hoirie de feu Monsieur A \_\_\_\_\_, soit pour elle Messieurs B \_\_\_\_\_ et C \_\_\_\_\_**

**A \_\_\_\_\_**

représentés par Me Vincent Tattini, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
5 septembre 2016 (JTAPI/877/2016)**

---

## EN FAIT

- 1)
  - a. Monsieur A\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1947 à Manerbio en Italie, pays dont il était ressortissant, est entré en Suisse le 21 mars 2004 en provenance d'Arcadia Way aux États-Unis d'Amérique (ci-après : USA). Il était, selon le rôle de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), titulaire d'une autorisation d'établissement valable jusqu'au 20 mars 2014, et domicilié au D\_\_\_\_\_ à Genève dans un appartement dont il était propriétaire. Auparavant, il avait vécu à Genève, du 16 juin 1979 jusqu'à son départ pour Cliffside-Park aux USA, le 31 décembre 1993. Il est décédé le \_\_\_\_\_ 2011 à Nice en France. L'acte de décès, selon lequel le défunt était domicilié à l'adresse susmentionnée, a été dressé à Nice, le 13 avril 2012.
  - b. M. A\_\_\_\_\_ a eu deux fils, Monsieur B\_\_\_\_\_ , né le \_\_\_\_\_ 1974, de nationalité française et domicilié à Thollon-les-Mémises, et Monsieur C\_\_\_\_\_ , né le \_\_\_\_\_ 1993, citoyen des USA et domicilié à Ridgefield dans le New Jersey.
  - c. Madame E\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 1964 à Rabat au Maroc, de nationalité française et domiciliée à Sainte-Maxime en France, était la compagne de M. A\_\_\_\_\_ depuis 2007 jusqu'au décès de celui-ci.
- 2)
  - a. La société civile immobilière (ci-après : F\_\_\_\_\_) F\_\_\_\_\_ a été immatriculée au registre du commerce et des sociétés (ci-après : RCS) de Thonon-les-Bains le 21 avril 1986. Dans les statuts, mis à jour le 3 septembre 2008, M. A\_\_\_\_\_, domicilié à Genève, a été désigné comme gérant. Le but de la F\_\_\_\_\_ était notamment l'acquisition, l'administration, la gestion et la mise en valeur des immeubles bâtis ou non et des terrains.
  - b. La G\_\_\_\_\_ a été enregistrée au RCS de Thonon-les-Bains le 25 juillet 2005. Les associés, M. A\_\_\_\_\_ et la F\_\_\_\_\_, qui avaient respectivement neuf cent nonante-neuf parts sociales et une part sociale, ont, dans les statuts mis à jour le 3 septembre 2008, désigné celui-là, domicilié à Genève, comme premier gérant. Le but de la G\_\_\_\_\_ était l'acquisition, l'administration et la gestion par voie de location d'un bien immobilier sis à Sainte-Maxime.
  - c. Par acte de cession de parts sociales enregistré le 18 juin 2004 au RCS de Thonon-les-Bains et déposé au Tribunal de grande instance (ci-après : TGI) du même lieu, le 18 janvier 2008, Monsieur H\_\_\_\_\_, associé de la F\_\_\_\_\_, a cédé ses quarante parts sociales à concurrence respectivement de trente-neuf à M. A\_\_\_\_\_, domicilié à Genève, et d'une à M. B\_\_\_\_\_ , domicilié alors à Gaillard en France. Les cessionnaires ayant divisé le capital social en cent vingt parts sociales, ils en ont attribué cent dix-neuf à M. A\_\_\_\_\_ et une à M. B\_\_\_\_\_ .

- 3) Par testament olographe du 15 octobre 2009, M. A\_\_\_\_\_, domicilié au D\_\_\_\_\_ à Genève, a légué à Mme E\_\_\_\_\_ l'intégralité de ses parts sociales détenues dans les G\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_. Ce testament a été déposé auprès de Maître Hugues RENAUD, notaire à Genève, le 25 juillet 2012, par Maître Patrice GENEST, notaire à Sainte-Maxime, qui l'avait enregistré en ce même lieu le 15 mai 2012.
- 4) À teneur du certificat d'héritiers du 5 octobre 2011 établi par Me RENAUD à Genève, le défunt a laissé pour seuls héritiers légaux ses deux fils précités.
- 5) Les 14 octobre, 18 novembre et 23 décembre 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a convoqué, dans ses locaux, les héritiers pour examiner l'état des biens de feu leur père. Les intéressés n'y ont pas donné suite.
- 6) a. Par requête du 31 janvier 2012, l'AFC-GE a requis de la Justice de paix de Genève la nomination d'un notaire pour dresser l'inventaire fiscal de la succession de M. A\_\_\_\_\_.
- b. Par décision du 24 février 2012, la Justice de paix a commis Me RENAUD aux fins de dresser l'inventaire fiscal précité.
- 7) Par requête en conciliation du 7 février 2012 auprès du Tribunal de première instance (ci-après : TPI), MM. B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ ont agi contre Mme E\_\_\_\_\_. Ils avaient obtenu une autorisation de procéder le 23 avril 2013 et ont assigné, le 16 août 2013, l'intéressée en paiement de EUR 2'330'000.- plus intérêts à 5 % l'an dès le 24 décembre 2012.
- 8) a. Par requête du 26 septembre 2012, Mme E\_\_\_\_\_ a saisi le président du TGI de Thonon-les-Bains, en concluant à ce qu'il soit ordonné la délivrance d'un legs à son profit selon le droit français.
- Elle avait appris par un courrier recommandé du 25 juillet 2012 l'ouverture de la succession de M. A\_\_\_\_\_ à Genève. Pourtant, la dernière résidence habituelle de celui-ci était depuis plusieurs années à Sainte-Maxime.
- b. À une date non précisée, le président du TGI de Thonon-les-Bains a rejeté la requête précitée, un débat contradictoire étant nécessaire compte tenu de la contestation sérieuse préventive élevée par M. B\_\_\_\_\_ quant à l'application du droit suisse et du calcul de la quotité disponible.
- c. Par ordonnance du 20 décembre 2012, le président précité a autorisé Mme E\_\_\_\_\_ à assigner M. B\_\_\_\_\_ et les G\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_ à une audience par-devant le TGI le 31 janvier 2013, à la suite de la requête de l'intéressée enregistrée le 11 décembre 2012.
- 9) Le 14 décembre 2013, Me RENAUD a dressé l'inventaire précité.

La succession présentait un actif net total de CHF 8'622'466.-.

- 10) Le 18 mars 2014, M. B\_\_\_\_\_ a signé, en son nom et pour son frère, une déclaration de succession reçue à l'AFC-GE le 30 avril 2014.

L'avoir imposable net était de CHF 8'623'416.-. La valeur du legs susévoqué se chiffrait à CHF 1'974'761.-.

- 11) Par jugement du 24 mars 2014 (JTPI/4126/2014), le TPI, après s'être déclaré compétent à raison du lieu, a condamné Mme E\_\_\_\_\_ à payer à MM. B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ la somme de EUR 2'330'000.- plus intérêts de 5 % l'an dès le 25 décembre 2012.

Mme E\_\_\_\_\_ n'avait pas excipé de l'incompétence du Tribunal à raison du lieu lors de l'audience de conciliation. Le défunt était, depuis 2004, établi à Genève, où il était domicilié au moment de son décès, dans un appartement dont il était propriétaire. Il était imposé en France en qualité de non-résident. Le litige entre les héritiers légaux et la légataire portait sur le remboursement d'une somme d'argent et était de nature civile et commerciale. Les intéressés avaient dénoncé le contrat de prêt à la légataire pour remboursement par courrier du 9 novembre 2012, et avaient fixé à celle-ci un délai au 24 décembre 2012 pour opérer le versement. La prétention n'avait pas un fondement successoral. Le prêt ayant été concédé par le défunt domicilié à Genève, le lieu d'exécution se déterminait en application du droit suisse. Mme E\_\_\_\_\_ devait s'exécuter en mains de la communauté héréditaire, soit de la succession qui s'était ouverte à Genève.

- 12) Par courrier du 2 septembre 2014, la Justice de paix de Genève a confirmé aux héritiers légaux l'ouverture de la succession de feu leur père à Genève.

Le dernier domicile légal du défunt était au D\_\_\_\_\_ à Genève.

- 13) Le 15 décembre 2014, MM. B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ ont requis de l'AFC-GE la compensation entre le legs de CHF 1'974'461.- et leur créance à l'encontre de Mme E\_\_\_\_\_ de EUR 2'330'000.-, reconnue à la suite du jugement précité du TPI.

En raison de la solidarité entre héritiers, ils devaient prendre en charge les impôts dus sur le legs malgré l'exonération des parents en ligne directe. Compte tenu de la particularité de leur cas, ils ne devaient payer aucun droit de succession.

- 14) Le 19 mars 2015, l'AFC-GE a rejeté la requête précitée.

Le legs était taxable en application de la législation en vigueur. Au surplus, il ne lui appartenait pas de prendre à sa charge les conséquences des litiges entre les ayants droit de la succession.

---

15) Par bordereau de droits de succession du 27 mai 2015, rectifié le 8 juin 2015, l'AFC-GE a taxé l'hoirie de feu M. A\_\_\_\_\_ à hauteur de CHF 1'073'721.30.

16) Le 8 juillet 2015, MM. B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ ont élevé réclamation contre le bordereau précité, en concluant à ce qu'il soit directement notifié à Mme E\_\_\_\_\_ et à ce que l'AFC-GE attende la fin de la procédure introduite en France par l'intéressée pour rectifier les droits de succession.

Ces droits concernaient uniquement Mme E\_\_\_\_\_. Il ne leur incombait pas de les payer. Dans la procédure entamée en France, elle contestait l'existence du domicile du défunt à Genève au moment de son décès. Il convenait d'éviter une double imposition.

17) Par décision du 20 juillet 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation précitée.

MM. B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ étaient les héritiers légaux de feu leur père et étaient tenus solidairement et sur tous leurs biens au paiement des droits dus sur le legs consenti à Mme E\_\_\_\_\_. En outre, il n'y avait pas lieu de surseoir à statuer dans l'attente de la fin de la procédure civile engagée en France.

18) Par acte expédié le 20 août 2015, MM. B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, en concluant à son annulation et à ce qu'ordre soit donné à l'AFC-GE de surseoir à statuer jusqu'à droit jugé sur la question du dernier domicile de M. A\_\_\_\_\_ par les autorités judiciaires françaises.

19) Par jugement du 5 septembre 2016, le TAPI a rejeté le recours.

Il n'y avait pas lieu de suspendre la procédure en cours sur la taxation. Le sort du litige fiscal ne dépendait pas de la décision des autorités françaises au sujet du dernier domicile du défunt. Conformément au principe de l'effet négatif des conventions de double imposition (ci-après : CDI), le droit de taxer le legs de Mme E\_\_\_\_\_ s'examinait en premier lieu au regard du droit suisse. En outre, des mécanismes permettant d'éviter la double imposition avaient été prévus. Le différend qui opposait les héritiers et la légataire était de droit privé et n'était pas opposable à l'AFC-GE.

Le domicile du défunt se trouvait à Genève, où il était propriétaire d'un logement. Ce domicile ressortait du certificat d'héritiers, du courrier de la Justice de paix du 2 janvier 2014, de la déclaration de succession du 18 mars 2014 et du jugement du TPI du 24 mars 2014. Il découlait également du testament olographe du 15 octobre 2009 et des contrats de cession de parts sociales de la F\_\_\_\_\_. En raison de ce domicile, la succession s'était ouverte à Genève. Le défunt n'était pas marié avec Mme E\_\_\_\_\_, domiciliée à Sainte-Maxime. Le legs attribué à celle-ci était soumis à l'impôt sur les successions à Genève.

Les intéressés ne contestaient pas le principe de la taxation du legs, mais demandaient d'adresser le bordereau de droits de succession à Mme E\_\_\_\_\_. Ils étaient tenus de régler la totalité de ces droits, y compris ceux afférents aux autres bénéficiaires de celle-ci, dont Mme E\_\_\_\_\_, la loi ne prévoyant pas une perception auprès d'un héritier déterminé.

- 20) Par acte expédié le 7 octobre 2016, MM. B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ ont interjeté recours contre le jugement précité auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation et à ce qu'ordre soit donné à l'AFC-GE de surseoir à statuer jusqu'à droit jugé sur la question du dernier domicile connu du défunt, et, subsidiairement, à ce qu'ordre soit donné à l'autorité de taxation de notifier ses décisions des 8 juin et 28 juillet 2015 à Mme E\_\_\_\_\_.

La compétence des autorités fiscales suisses et françaises pour procéder à l'imposition de la succession de feu leur père s'analysait à la lumière des conventions entre les deux pays et, dans ce cadre, le dernier domicile du défunt était déterminant pour fonder celle-ci. Cette question avait été soulevée en France à titre préjudiciel dans le cadre de la détermination du droit applicable à la délivrance du legs en cause. Le risque de jugements contradictoires à ce sujet existait. Les autorités françaises ayant été saisies en premier, le sort de la question en Suisse dépendait de leur détermination.

Ils ne contestaient pas la compétence des autorités fiscales genevoises, mais si le dernier domicile du de cujus était reconnu comme situé en France, cette décision lierait les autorités suisses. Dans ce cas, l'AFC-GE serait incompétente pour rendre une décision de taxation. En refusant de surseoir à sa décision, elle avait renoncé à faire usage d'une prérogative légale. Cette renonciation créait une insécurité juridique pour eux-mêmes et les autorités administratives. Elle les exposait au risque d'une double imposition. L'ensemble des circonstances et la sécurité du droit imposaient de surseoir à statuer en attendant la décision française. La mise en place d'un éventuel mécanisme de règlement à l'amiable entre la Suisse et la France commandait aussi la suspension de la procédure.

La législation sur l'imposition des successions comportait une lacune improprement dite devant être comblée par le juge en raison d'un abus de droit de l'AFC-GE, ceci dans la mesure où la loi prévoyait une exonération pour les parents en ligne directe et une solidarité fiscale entre héritiers.

- 21) Le 19 octobre 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 22) Le 25 novembre 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les intéressés ne contestaient pas l'existence du dernier domicile du défunt à Genève. Ce fait avait, au demeurant, été établi par les tribunaux suisses. Il n'y avait pas de conflit de compétences basé sur le domicile du défunt.

Les conventions internationales entre la Suisse et la France applicables en l'espèce visaient à limiter les pouvoirs d'imposition des États, mais ne fondaient pas l'imposition. Le domicile du défunt, qui avait fondé le droit d'imposer le legs en cause, se trouvait à Genève. Il n'y avait pas en l'état de double imposition avérée, seule une taxation parallèle en France pouvant la concrétiser.

Une simple lecture des textes légaux permettait de conclure à la solidarité des héritiers lors du recouvrement des droits de succession. Il n'y avait en l'espèce pas de lacune improprement dite de la loi.

- 23) Le 2 mars 2017, MM. B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ ont persisté dans les conclusions de leur recours.

Ils ne remettaient pas en cause le domicile suisse du défunt, mais la légataire le contestait. Il n'y avait pas d'impératif de célérité qui exigeât de ne pas suspendre la procédure fiscale en cours. La solidarité prévue par la loi intervenait en cas de décès, d'absence ou d'indigence du débiteur principal de l'impôt dû. L'AFC-GE avait commis un abus de son pouvoir d'appréciation en réclamant le paiement des droits de succession du legs aux héritiers et non à la légataire.

Pour le surplus, ils ont repris leurs arguments antérieurs.

- 24) Le 23 mars 2017, l'AFC-GE a persisté dans les termes et les conclusions de ses observations du 25 novembre 2016.
- 25) Sur ce, la cause a été 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).
- 2) Le litige porte sur le recouvrement des droits de succession d'un legs que le défunt a, de son vivant, fait à sa compagne. L'AFC-GE réclame le paiement de cette créance fiscale aux recourants en raison de la solidarité instituée entre héritiers.
- 3) Les recourants ne contestent pas que les parts sociales des G\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_, objet du legs en cause, sont soumis aux droits de succession dans l'État

du dernier domicile du défunt. En revanche, ils reprochent au TAPI d'avoir confirmé la décision attaquée alors que la légataire soutient, dans une procédure en délivrance du legs introduite en France, que ce domicile ne se trouvait pas à Genève au moment du décès du de cujus.

- 4) Est ouverte dans le canton de Genève la succession de celui qui y était domicilié au sens des art. 23 ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210 ; art. 3 al. 1 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25).

a. La notion de domicile fiscal reste très proche de celle du droit civil (ATF 131 V 59 consid. 5.7 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.475/2003 du 26 juillet 2004 consid. 2.2 ; Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2002, p. 3 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, 2<sup>ème</sup> éd., 1998, p. 311 note 2b). Ainsi, le domicile fiscal correspond en principe au domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'établir (art. 23 al. 1 CC), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts personnels et professionnels (ATF 134 V 236 consid. 2.1 ; 131 V 59 consid. 5.7 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_918/2011 du 12 avril 2012 consid. 3.1 ; ATA/790/2013 du 3 décembre 2013). 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 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 (ATF 123 I 289 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_918/2011 précité consid. 3.2 ; 2C\_472/2010 du 18 janvier 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 ; ATA/623/2011 du 4 octobre 2011).

Le domicile est marqué par un élément objectif, le séjour, et une composante subjective, l'intention de s'y établir durablement. Le séjour en Suisse suppose la présence d'une personne à un endroit. Peu importe la durée de cette présence, pour autant qu'elle soit plus que fortuite ou passagère. Pour ce qui est de l'intention de s'établir durablement en un lieu donné, ce qui importe n'est pas la volonté intime de la personne, mais bien des circonstances reconnaissables par des tiers, qui permettent de déduire cette intention (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 4.1). Le droit fiscal attache plus d'importance aux circonstances réelles qu'aux indices purement formels (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> 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). Ce lieu-là n'a pas de portée déterminante (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 131 I 145 consid. 4.2) et les documents susmentionnés ne constituent que des indices à l'appui du domicile fiscal lorsqu'ils sont confirmés par le comportement de la personne (ATA/272/2003 du 6 mai 2003). Par ailleurs, le seul but du certificat d'héritiers est d'attester la qualité d'héritiers (ATA/361/2011 du 7 juin 2011).

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 ; arrêts du Tribunal fédéral 9C\_675/2014 du 11 août 2015 consid. 4.3 ; 9C\_914/2008 du 31 août 2009 consid. 6.1). La notion de séjour en Suisse a été examinée notamment dans le cadre des impôts directs. Sous cet angle, séjourne en Suisse, une personne qui, soit y réside pendant trente jours au moins tout en y exerçant une activité lucrative, soit pendant nonante jours sans exercer une telle activité. Lorsque le séjour en Suisse est avéré, il fonde un assujettissement illimité (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, op. cit., p. 77).

b. Deux États peuvent prétendre que le même contribuable doit être rattaché personnellement à leur souveraineté fiscale. Cette double imposition est évitée en principe par des règles du champ d'application personnel des CDI. La fonction principale des CDI n'est pas d'introduire un nouvel impôt, mais de limiter le pouvoir de chaque État en fixant des règles de répartition du droit d'imposition obligatoires pour les deux parties (Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 5 et 9).

Selon l'art. 3 § 2 al. 1 de la convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions du 31 décembre 1953 (ci-après : CDI-succ - RS 0.672.934.92), est réputé domicile le lieu où le défunt avait, au moment de son décès, son foyer permanent d'habitation, tel qu'il est défini au premier alinéa du § 2 de l'art. 2 de la convention conclue le 31 décembre 1953 entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (aCDI-F). L'aCDI-F a été abrogée par la convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (CDI-F - RS 0.672.934.91). Cependant, à teneur de l'art. 32 § 3 CDI-F, l'aCDI-F demeure applicable dans la mesure où la CDI-succ y fait référence. En outre, la CDI-F qui a été dénoncée par la France le 17 juin 2014 avec effet au 31 décembre 2014, reste applicable au cas d'espèce dans la mesure où le de cujus est décédé en 2011.

c. Une personne physique est domiciliée au lieu où elle a son « foyer permanent d'habitation », cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites

(art. 2 § 2 al. 1 aCDI-F ; art. 4 § 2 let. a CDI-F). À la différence des autres CDI conclues par la Suisse, l'art. 4 ch. 2 let. a CDI-F contient une définition spéciale qui assimile la notion de foyer d'habitation permanent à celle de centre des intérêts vitaux (Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, op. cit., p. 108 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 581). Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le domicile d'après l'art. 4 § 2 let. a CDI-F, la personne physique est réputée posséder son domicile dans celui des deux États où elle a son séjour principal. En cas de séjour d'égale durée dans les deux États, elle est réputée avoir son domicile dans celui des deux États dont elle a la nationalité ; si elle a la nationalité des deux États ou n'est ressortissante d'aucun d'eux, les autorités administratives supérieures des deux États s'entendront (art. 2 § 2 al. 2 aCDI-F ; art. 4 § 2 let b, c, et d CDI-F).

La notion de foyer d'habitation permanent recouvre en principe toute forme d'habitation, maison ou appartement, propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée, présentant un caractère de permanence, ce qui implique qu'elle ait été aménagée et réservée à l'usage du contribuable de manière durable (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_627/2011 précité consid. 6.2). En sont exclus les locaux qui ne servent qu'à des besoins de convalescence, de cure, d'études ou de sport. L'intéressé doit avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et non pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivent, est de courte durée comme le sont les voyages d'agrément ou d'affaires, d'études ou les stages dans une école (Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, op. cit., p. 107). Pour définir le centre des intérêts vitaux, on prend en considération les relations familiales et sociales de l'intéressé, ses occupations, ses activités politiques, culturelles ou autres ; le siège de ses affaires ou le lieu d'où il administre ses biens sont en revanche des critères que la CDI-F a volontairement écartés. Il convient donc d'examiner l'ensemble des circonstances en attachant une importance particulière au comportement personnel du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_627/2011 précité consid. 6.2 ; ATA/790/2013 précité).

d. En l'espèce, les recourants ne contestent pas que le domicile du défunt se trouvait à Genève au moment de son décès. Ils allèguent néanmoins que la légataire soutient, dans le cadre d'une procédure judiciaire et donc avec des risques de décisions contradictoires, que la résidence habituelle du défunt se trouvait en France à ce moment-là.

Il apparaît certes, dans le dossier, que le de cujus était gérant des G\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_ ayant leur siège à Thonon-les-Bains et était coacquéreur, avec la F\_\_\_\_\_, d'un bien immobilier à Sainte-Maxime. La légataire, sa compagne avec laquelle il n'était pas marié, vivait également à Sainte-Maxime. Cependant, dans la mesure où la CDI-F a, pour définir le centre des intérêts vitaux, exclu le critère du siège des affaires de la personne concernée et celui du lieu de

l'administration de ses biens, ces éléments ne sont pas pertinents pour considérer que le dernier domicile du défunt se trouvait en France. En revanche, il existe plusieurs indices figurant dans le dossier qui confirment que le domicile de l'intéressé se trouvait à Genève. Le défunt était en effet titulaire d'une autorisation d'établissement valable jusqu'en 2014. Aucun élément du dossier n'indique qu'il aurait interrompu de manière durable son séjour en Suisse depuis 2004 jusqu'à son décès en 2011. Par ailleurs, dans les documents qu'il a signés ou établis comme l'acte de cession des parts sociales de la F\_\_\_\_\_ du 18 juin 2004, les statuts modifiés des G\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_ du 3 septembre 2008, son testament olographe du 15 octobre 2009, il a à chaque fois indiqué qu'il était domicilié dans l'appartement dont il était propriétaire à Genève. En outre, dans les documents officiels versés au dossier comme l'acte de décès dressé le 13 avril 2012 à Nice, le certificat d'héritiers du 5 octobre 2011, l'inventaire des biens de la succession du 14 décembre 2014, le domicile indiqué est celui de Genève. Les autorités judiciaires genevoises, notamment la Justice de paix et le TPI, ont confirmé leur compétence à raison du lieu, respectivement pour la nomination du notaire chargé de l'inventaire de la succession, le 24 février 2012, et le jugement du 24 mars 2014 du litige portant sur le remboursement du prêt fait par le défunt à la légataire dont la litispendance remonte à la requête en conciliation déposée le 7 février 2012 par les recourants, en se fondant sur le domicile du défunt qui se trouvait à Genève au moment de son décès.

Dans ces conditions, le fait que la légataire ait introduit une requête en délivrance du legs en France en alléguant que la résidence habituelle du défunt se trouvait à Sainte-Maxime ne saurait remettre en cause de manière défendable le domicile du défunt à Genève. Certes, celle-ci a été la compagne du défunt depuis 2007. Toutefois, le dossier ne renferme aucun document qui indiquerait que depuis cette relation le défunt aurait transféré à Sainte-Maxime le centre de ses intérêts vitaux au sens de la CDI-F précitée. En tout état, l'intéressée n'a pas contesté la compétence du TPI lors de l'audience de conciliation à la suite de la demande en paiement susrappelée. Il n'est pas contesté non plus que le défunt était soumis aux impôts en France comme non-résident.

Par ailleurs, l'hypothétique double imposition alléguée par les recourants pour requérir devant le TAPI et devant la chambre de céans la suspension de la procédure de taxation au cas où les autorités françaises se reconnaîtraient compétentes pour taxer le legs en cause n'est pas pertinente à ces fins. En cas de conflit de compétence, la CDI-F a prévu des règles de répartition du droit d'imposition obligatoires pour les deux parties qui devraient s'appliquer.

Ainsi, le TAPI pouvait considérer que le domicile du défunt se trouvait à Genève et décider de ne pas suspendre la procédure de recours jusqu'à droit jugé sur la requête de la légataire en délivrance du legs introduite en France. Son jugement est sous cet angle conforme au droit.

Dans ces circonstances, le grief des recourants sera écarté.

5) Selon les recourants, la LDS comporte une lacune improprement dite qui doit être – exceptionnellement dans un tel cadre – comblée par le juge. Ils considèrent que le principe de la solidarité entre héritiers s'oppose à l'exonération fiscale des parents en ligne directe prévue par cette même loi.

a. Les droits de succession sont un impôt frappant toute transmission de biens résultant d'un décès (art. 1 al. 1 et 2 let. a LDS). Ils sont dus par ceux qui, à la suite d'un décès ou d'une déclaration d'absence, acquièrent des biens ou en sont bénéficiaires (art. 2 al. 1 LDS). Le domicile et la nationalité de l'ayant droit sont sans effet sur cette obligation (al. 2). À teneur de l'art. 6A al. 1 LDS, sont exemptes de tous droits les transmissions et attributions de biens au sens de l'art. 1 al. 2 LDS, en faveur du conjoint survivant (let. a) et des parents en ligne directe (let. b).

b. Aux termes de l'art. 53 al. 1 LDS, les héritiers légaux et institués, les usufruitiers, les légataires, les bénéficiaires et attributaires d'assurances, de rentes et de libéralités sont tenus d'acquitter les droits de succession, intérêts, amendes, frais et émoluments. Dans tous les cas, les héritiers légaux et institués sont tenus, solidairement et sur tous leurs biens, au paiement des droits, intérêts, frais et émoluments dus sur les parts héréditaires, legs, rentes et autres libéralités (art. 54 al. 1 LDS).

c. Selon le Tribunal fédéral, l'interprétation de la loi permet de révéler l'existence d'une lacune (ATF 117 II 494 consid. 6a). D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, la lacune improprement dite se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante ; seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle qui découle notamment du principe de la séparation des pouvoirs, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminé de la norme ne constitue un abus de droit ou ne viole la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; ATF 140 V 485 consid. 4.1 ; 139 I 57 consid. 5.2 ; 131 II 562 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_68/2015 du 2 juin 2017 consid. 5.5.1).

d. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Toutefois, si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, la véritable portée de la norme doit dès lors être dégagée au regard de la volonté du législateur telle qu'elle ressort, entre autres, des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique), de façon pragmatique, sans privilégier par principe

l'une ou l'autre de ces méthodes d'interprétation (ATF 141 III 53 consid. 5.4.1 ; 140 II 202 consid. 5.1 ; 139 IV 270 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_839/2015 du 26 mai 2016 consid. 3.4.1).

- 6) D'après l'art. 56 LDS, au cas où les héritiers ont acquitté les droits dus par les légataires particuliers et autres bénéficiaires, ils peuvent exercer leur recours contre ces derniers, sauf dans le cas où le testateur aurait mis ces droits à la charge de la succession. L'art. 56 LDS a pour objectif de régler la situation d'un contribuable héritier qui a dû s'acquitter, en vertu de la solidarité imposée par l'art. 54 LDS, de la totalité des droits successoraux rattachés à la part d'autres bénéficiaires. Cette disposition lui permet ainsi de se retourner contre ces derniers pour obtenir le remboursement de la part des droits successoraux qui leur incombent en application de l'art. 53 LDS, mais elle le prive de ce droit lorsque le de cuius a mis les droits successoraux à la charge de la succession. Toutefois, il ne modifie pas le principe selon lequel, après déduction des dettes successorales, l'administration fiscale calcule le montant des droits successoraux rattachés à la part de chacun des héritiers, légataires ou autres bénéficiaires en fonction des critères et des taux énoncés aux art. 17 à 21 LDS (ATA/310/2015 du 8 décembre 2015).

En l'espèce, les recourants allèguent que la LDS comporte une lacune improprement dite en matière de recouvrement des droits de succession auprès des héritiers légaux, notamment les parents en ligne directe du défunt.

L'art. 54 al. 1 LDS qui énonce que « 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 », désigne, du point de vue littéral, tous les héritiers du défunt, autrement dit toute l'hoirie, comme devant s'acquitter du paiement de la créance fiscale de l'AFC-GE, sans désigner une catégorie déterminée qui ne serait pas soumise au recouvrement. Il apparaît ainsi que les héritiers en ligne directe qui sont des héritiers légaux sont tenus d'honorer, par le biais de cette solidarité, les droits de succession qui sont dus par d'autres héritiers. Cette interprétation littérale est corroborée par l'interprétation historique. L'exposé des motifs du projet de loi du Conseil d'État du 11 novembre 1954 (ci-après : PL 1'485), visant la refonte de la loi fiscale de 1923, relève que l'art. 42 PL 1'485, consacré au recouvrement, était une reprise d'une disposition de l'ancienne loi et précise qui sont les débiteurs des droits de succession, alors que l'art. 43 rappelle la solidarité des héritiers légaux et institués pour les droits dus sur les parts héréditaires, legs, rentes et autres libéralités leur revenant (MCG 1954 18/II 1616-1672, p. 1627).

Au cours des débats au Grand Conseil, en 1959, les art. 42 et 43 devenus alors les art. 53 et 54 PL 1'485 n'ont pas fait l'objet de commentaire (MCG 1959 23/III, 2205-2286, p. 2207-2208 et p. 2216). Lors de la modification législative de 2004 (PL 8'642 ; MGC 2001-2002 IV A 923-928, 2002-2003/

X A 5486-5518, D/57 3137-3177) qui a introduit l'art. 6A LDS, l'art. 54 al. 1 LDS sur la solidarité entre héritiers n'a été ni modifié ni discuté.

Il ressort ainsi des travaux préparatoires des modifications législatives successives que la question du recouvrement de la créance fiscale a été traitée de manière autonome par rapport à celle de l'exonération. Le législateur n'a pas établi un lien entre l'exonération des droits de succession et le recouvrement de la créance fiscale. Il apparaît ainsi que, pour le législateur, la question de la solidarité entre héritiers n'entraîne pas en conflit avec celle de l'exonération du conjoint et des parents en ligne directe. La systématique de la loi choisie par le législateur plaide aussi en faveur de cette solution, celui-ci ayant opté de légiférer sur les deux objets dans deux parties distinctes de la loi. La solidarité entre héritiers a été, dans le projet du Conseil d'État du 11 septembre 1954, traitée dans le titre IX consacré au paiement et au recouvrement, alors que l'exonération l'a été dans le titre II consacré à l'assujettissement. L'art. 7 PL 1'485 prévoyait une exonération des descendants, des père et mère et du conjoint. Cette disposition exemptait de tous droits les legs et les parts héréditaires n'excédant pas un montant d'allègement porté à CHF 2'000.- (MCG 1954 18/II, 1616-1672, p. 1620 et 1636). La commission des finances, qui a examiné l'ensemble des dispositions pour présenter un tout cohérent, a élargi la base des exonérations proposées par le Conseil d'État dans son projet, mais n'a pas envisagé d'analyser l'exonération susévoquée en connexité avec la solidarité entre les héritiers (MCG 1959 23/III, 2205-2286, p. 2219-2220).

L'interprétation téléologique aboutit aussi au même résultat d'absence de relation entre l'exonération du conjoint et des parents en ligne directe et la solidarité entre tous les héritiers légaux et institués. En effet, la solidarité entre les héritiers vise à permettre à la collectivité publique à percevoir effectivement les droits de succession qui sont dus par l'hoirie sur les legs et autres libéralités, alors que l'exonération de l'impôt successoral pour le conjoint, de même que pour les parents en ligne directe a comme objectif premier d'améliorer l'attractivité économique cantonale (MGC 2001-2002 IV A 927). La solidarité entre les héritiers règle le problème du paiement de la créance qui est due sans désigner quelle catégorie d'héritiers, légaux ou institués, est appelée à s'en acquitter.

En outre, selon la systématique de la LDS, un héritier qui a payé les droits de succession dispose d'une action récursoire qui lui permet de se retourner contre les autres bénéficiaires de la succession (art. 56 LDS). Cette disposition qui, dans le PL 1'485, correspondait à l'art. 45, réserve le droit de recours des héritiers qui ont acquitté les droits dus par les légataires particuliers et autres bénéficiaires. Elle n'a pas fait non plus l'objet de commentaire dans l'exposé des motifs du Conseil d'État, en 1954, ni lors des débats consécutifs au Grand Conseil (MGC 1954 18/II, 1616-1672, p. 1627).

Ainsi, contrairement aux allégations des recourants, l'art. 54 al. 1 LDS ne remet pas en cause l'exonération du conjoint et des parents en ligne directe. Leur avis, qui cherche à attacher à cette disposition la négation du statut privilégié introduit par l'art. 6A LDS pour la catégorie précitée d'héritiers, ne saurait être suivi. La solidarité entre héritiers ne règle que les modalités du recouvrement de la créance fiscale de la collectivité publique. La LDS ne comporte ainsi pas de lacune improprement dite, ce qui dispense la chambre de céans d'examiner la condition – restrictive – permettant de combler à titre exceptionnel elle-même une telle lacune.

Le jugement du TAPI, qui nie l'existence d'une lacune improprement dite dans la LDS, est ainsi conforme au droit sous cet angle également.

Partant, le grief des recourants sera écarté.

- 7) Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.
- 8) Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 7 octobre 2016 par Messieurs B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 septembre 2016 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émoulement de CHF 2'000.- à la charge de Messieurs B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ , pris conjointement et solidairement ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 et 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, 1000 Lausanne 14, 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 ;

communiqué le présent arrêt à Me Vincent Tattini, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :