

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/157/2013 ICCIFD

JTAPI/218/2014

JUGEMENT
DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

du 3 mars 2014

dans la cause

Madame D___ B___-L___ et Monsieur I___ L___

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(Loi sur les droits d'enregistrement)

EN FAIT

1. Par testament public du 13 janvier 2003, F___ W___ a institué comme unique héritière de ses biens en Suisse et en Italie la Fondation D___, sous réserves de divers legs et a nommé Me N___ exécuteur testamentaire (ci-après : l'exécuteur testamentaire).
2. La fondation D___ (ci-après : la fondation) a pour but : aider toute personne ou institution axée sur la formation professionnelle permettant un accès à l'emploi, en finançant des écolages ou des études ; favoriser l'accès à un logement décent (location ou achat) à des personnes en difficulté ; aider les personnes ou institutions venant en aide aux malades et aux personnes âgées ; aider les réfugiés ou les requérants d'asile ; aide à l'intégration des migrants et à toute association soutenant les personnes exclues de la société (drogue, alcoolisme, chômage, etc.) ; aider toute personne physique ou morale se trouvant en difficulté ; aide aux associations à but culturel.
3. Son Conseil de fondation a comme membre président Me N___.
4. F___ W___ est la sœur de J___ L___, elle-même mère de F___ L___, de I___ L___ et de D___ B___-L___.
5. F___ W___ (ci-après : la défunte) est décédée au Grand-Saconnex le ** mars 2010.
6. Le 15 décembre 2010, I___ L___ et D___ B___-L___ (ci-après : les contribuables) ont conclu avec l'exécuteur testamentaire une convention relative à un immeuble (parcelle n° 1***) dont la défunte était copropriétaire avec F___ L___ au 33, chemin du S___, au Grand-Saconnex. Les parties ont notamment convenu que la part de la défunte (immatriculée sous le n° 1***-2) serait cédée aux héritiers, la fondation se voyant accorder un droit au gain.

L'usufruit viager de la part de la moitié de cette parcelle (n° 1***-2), prévu dans le cadre des dispositions testamentaires de la défunte, au profit d'A___ W___ (né en 1923), devrait être exercé à la charge des héritiers.

La convention ne deviendrait toutefois exécutoire qu'une fois que l'autorité de surveillance des fondations (ci-après : l'autorité de surveillance) aurait donné son accord.
7. Par lettre du 2 novembre 2011 adressée à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC), l'exécuteur testamentaire a expliqué que la valeur locative brute de la parcelle 1*** se montait à CHF 32'143.-, dont la moitié (CHF 16'071.-) revenait à la succession. La valeur du droit d'habitation d'A___ W___, âgé de 88 ans, s'élevait au double de cette somme, soit CHF 32'143.-.

8. Le 9 novembre 2012, l'AFC a notifié à I___ L___, ainsi qu'à D___ B___-L___ un bordereau de droit d'enregistrement d'un montant de CHF 190'771,95. Les assiettes des droits relatives aux deux donations se montaient à CHF 337'500.- et à CHF 7'407,50.-. L'acte portait la date du 15 décembre 2010. Le montant de l'impôt se déterminait comme suit :

	Droits	Cent. addit.	Total
Donation 5 ^{ème} catég.	84'550.00	93'005.00	177'555.00
Donation 5 ^{ème} catég.	1'926.60	2'119.70	4'046.30
Donation immeuble à l'étr.	10.00	11.00	21.00
Donation immeuble à l'étr.	10.00	11.00	21.00
Donation immeuble à l'étr.	10.00	11.00	21.00
Autres actes et opérations	6.00	6.60	12.60
Timbre simple	15.00		15.00
Amende pour dépôt tardif			9'080.05
TOTAL	86'527.60	95'164.30	190'771.95

9. Les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre des bordereaux du 9 novembre 2012. La convention avait eu pour but de rectifier une lacune du testament rédigé par la défunte, dont la volonté consistait à ce que la ferme sise au 33 chemin du S___ restât dans sa famille, au profit de ses neveux. Etant donné que F___ L___ était depuis plusieurs années propriétaire de la moitié de la ferme, l'autre moitié devait revenir à I___ L___ et à D___ B___-L___ . La donation faite en faveur de ces derniers provenait dès lors de leur tante et non de la fondation. Ils devaient ainsi être imposés selon les taux de la quatrième et non de la cinquième catégorie. Par ailleurs, ils n'avaient jamais émis de revendication relative à des terrains sis en Italie.

L'AFC avait pris comme référence, pour leur taxation, le 10 (*sic*) décembre 2010, date de la signature de la convention, alors que celle-ci ne devenait exécutoire qu'après signature de l'autorité de surveillance.

L'autorité de surveillance, ainsi qu'il ressortait d'une lettre du 19 avril 2011, n'avait élevé aucune objection. C'était ainsi à réception de ce pli que la convention devenait exécutoire. Cette précision revêtait son importance, car les contribuables contestaient des intérêts de retard sur le calcul des droits et des centimes additionnels, ainsi que sur les taux retenus, qui ne pouvaient être que ceux applicables en avril 2011. Par ailleurs, l'AFC avait retenu une valeur d'immeuble pour chacun des héritiers, alors que ce bien était grevé d'un droit d'habitation en faveur de leur oncle, A___ W___, réduisant la valeur du bien en nue-propriété à CHF 295'312,30. Les héritiers contestaient ainsi le calcul des droits revendiqués, à concurrence de CHF 86'527,60 et de CHF 95'164,30.

Les contribuables contestaient également l'amende qui leur avait été infligée pour le non-enregistrement de la convention dans un délai de dix jours. Ils n'avaient jamais eu de maîtrise ou d'autorité sur la gestion du dossier. L'AFC avait indiqué

qu'elle avait découvert par hasard cette convention dans le cadre d'une procédure parallèle, afin de justifier l'amende. Elle ne souhaitait pas leur infliger une sanction pour fraude à la loi. Les contribuables ne pouvaient accepter d'être pénalisés, s'agissant de faits pour lesquels ils n'avaient eu ni la conscience, ni la volonté d'agir à l'encontre de la loi.

Annexée à la réclamation, la lettre de l'autorité de surveillance du 19 avril 2011 avait la teneur suivante : *« Au vu des renseignements que vous nous avez fournis lors de notre rencontre du 6 avril 2011, nous constatons que la conclusion de la convention du 15 décembre 2010 relève de la gestion du patrimoine de la fondation. Cette convention doit permettre à la fondation d'accroître, à long terme, ses revenus pour concourir à la réalisation de son but.*

Si nous n'avons pas d'objection à formuler à l'égard de la conclusion de cette convention, nous vous rendons attentifs au fait que l'autorité de surveillance des fondations ne peut s'immiscer dans les actes individuels concrets des organes compétents de la fondation, dans la mesure où ceux-ci se tiennent dans le cadre du but assigné à la fondation. La conclusion de cette convention relève des lors du pouvoir d'appréciation du conseil de fondation et de sa responsabilité ».

10. Par décision du 14 décembre 2012, l'AFC a admis partiellement la réclamation.

Consécutivement à la signature de la convention, il apparaissait que la volonté de la défunte avait été modifiée et que les légataires avaient reçu des biens de la fondation au-delà de leur part. En l'absence de décision judiciaire, l'AFC calculait les droits de succession sur la base de la dévolution légale ou testamentaire et non sur la base de la volonté des héritiers ou des légataires. La seule dérogation admise visait à rétablir la réserve légale des héritiers lésés.

Dans la mesure où la convention ne pouvait être qualifiée de partage entre héritiers, l'attribution par la fondation aux légataires d'une part supérieure à leur legs relevait de la donation par abandon de droits.

La convention n'avait pas été signée du vivant de la défunte. Dès lors, s'agissant d'un transfert à titre gratuit par la fondation de ses droits dans l'immeuble, c'était à juste titre que les contribuables avaient été taxés en cinquième catégorie.

Cela étant, l'immeuble faisait effectivement l'objet d'un droit d'habitation en faveur d'A___ W___. L'assiette des droits devait être réduite sur la base de la valeur retenue dans la déclaration de succession, soit CHF 32'143.-.

S'agissant des intérêts, conformément à sa lettre du 19 avril 2011, l'accord de l'autorité de surveillance n'était pas nécessaire pour rendre exécutoire la convention.

Le même jour, l'AFC a notifié à chacun des contribuables un bordereau rectificatif d'un montant de CHF 181'559,25, qui se déterminait comme suit, étant précisé que les assiettes des droits relatives aux deux donations se montaient à CHF 321'428,50 et à CHF 7'407,50.-. :

	Droits	Cent. addit.	Total
Donation 5 ^{ème} catég.	80'371.80	88'409.20	168'781.00
Donation 5 ^{ème} catég.	1'926.60	2'119.70	4'046.30
Donation immeuble à l'étr.	10.00	11.00	21.00
Donation immeuble à l'étr.	10.00	11.00	21.00
Donation immeuble à l'étr.	10.00	11.00	21.00
Autres actes et opérations	6.00	6.60	12.60
Timbre simple	15.00		15.00
Amende pour dépôt tardif			8'641.35
TOTAL	82'349.40	90'568.50	181'559.25

11. Par acte du 14 janvier 2013, les contribuables ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) à l'encontre de la décision rendue le 14 décembre 2012.

L'AFC avait à tort taxé le transfert immobilier reçu de leur tante en appliquant les taux de la cinquième catégorie. En prenant connaissance du testament public de la défunte, les contribuables avaient informé l'exécuteur testamentaire d'une lacune portant sur un bien immobilier portant sur l'immeuble du Grand-Saconnex, car, lors de plusieurs réunions de famille, la testatrice, propriétaire à 50 % de ce bien-fonds, avait déclaré à ses neveux et nièces qu'il devait rester dans la famille. La convention du 15 décembre 2010, assortie d'une condition suspensive relative à l'approbation de l'Autorité de surveillance des fondations, n'avait obtenu cette approbation qu'après plusieurs échanges de courrier et réunions. À cet égard, les contribuables ont produit un courrier de ladite Autorité datée du 21 février 2011, dont le contenu est le suivant : « *Selon l'article 84 al. 2 CC, l'autorité de surveillance pourvoit à ce que les biens des fondations soient employés conformément à leur destination.* »

Par testament public du 13 janvier 2003, Madame W___, par ailleurs fondatrice de la fondation D___, a institué ladite fondation seule héritière de ses biens sis en Suisse et en Italie. Nous devons nous assurer que la convention du 15 décembre 2010 ne lèse pas les intérêts de la fondation.

Nous estimons qu'une éventuelle action en annulation intentée par les héritiers légaux ne justifie pas la conclusion de ladite convention car, selon vos dires mêmes, les chances de succès des héritiers sont nulles. Une telle action en justice n'est, de plus, pas susceptible de compromettre le fonctionnement régulier de la fondation.

Au vu des éléments en notre possession, nous vous informons que nous ne pouvons donner notre accord à l'exécution de la convention du 15 décembre 2010 ».

Le demi-bien immobilier transféré sur la base de la convention ne constituait pas une faveur de la part de la fondation, puisque cet acte ne correspondait pas à son but. Ce transfert n'entraînait pas son appauvrissement, étant donné que la cause du transfert ne résidait qu'en une rectification apportée à un testament public lacunaire. L'exigence d'une décision judiciaire aurait été superflue, dès l'instant où la partie cédante reconnaissait les faits. Les contribuables devaient ainsi être taxés selon les taux de la quatrième catégorie et s'étaient déjà acquittés du montant de cet impôt.

Par ailleurs, l'immeuble était estimé à CHF 337'500.- pour chaque contribuable et l'usufruit à hauteur de 1/8 de cette somme, soit CHF 42'187,50 (CHF 337'500.- / 8) et non à CHF 32'143.-, comme retenu par l'AFC. L'assiette des droits se montait ainsi à CHF 295'312,50 (CHF 337'500.- – CHF 42'187,50).

La procédure de liquidation de la succession avait été assurée par l'exécuteur testamentaire. Les contribuables ne comprenaient pas pour quelle raison ils avaient été frappés personnellement d'une amende pour enregistrement tardif de la convention et que l'AFC n'avait pas reconnu l'effet suspensif dont cette dernière était assortie, puisqu'elle ne pouvait déployer ses effets qu'après approbation de l'autorité de surveillance. Les contribuables n'avaient jamais eu la conscience ni la volonté d'agir à l'encontre de la loi, puisqu'ils n'avaient jamais été partie aux échanges de lettre avec l'AFC.

12. Dans sa réponse du 3 mai 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Elle n'avait eu connaissance de la convention que lorsque l'exécuteur testamentaire lui avait remis diverses pièces, dans le cadre de la succession de la défunte. Celle-ci avait institué la fondation comme unique héritière de ses biens, si bien qu'à l'exception de quelques legs, les contribuables n'avaient plus aucune prétention à faire valoir dans cette succession. Il n'était plus possible d'interpréter différemment les dernières volontés de la défunte par la conclusion d'une convention après le décès de celle-ci.

Dès lors que l'on se trouvait en présence d'une donation entre tiers n'entrant pas dans les catégories visées par les art. 19 à 22 de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE – D 3 30), l'AFC avait, à juste titre, taxés les héritiers en cinquième catégorie.

L'AFC avait calculé la valeur de l'immeuble 1***-2 en défalquant de la valeur du bien-fonds cédé (CHF 337'500.-) l'estimation du droit d'habitation d'A___ W___, de CHF 16'071.-, annoncé par l'exécuteur testamentaire. L'AFC retenait le même

montant pour le calcul des droits de succession que pour les droits d'enregistrement. La valeur de l'immeuble était ainsi arrêtée à CHF 321'428,50.

La convention n'avait pas été transmise à l'AFC, en vue de son enregistrement, dans le délai de dix jours. Le 19 avril 2011, l'autorité de surveillance avait confirmé que la conclusion de la convention relevait du pouvoir d'appréciation du conseil de fondation. L'accord de ladite autorité n'était donc pas nécessaire pour rendre exécutoire cette convention. C'était ainsi à bon droit que l'AFC avait infligé aux contribuables une amende dont la quotité se montait à un vingtième des droits soustraits.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 – LOJ – E 2 05 ; art. 179 al. 1 LDE).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 63 al. 1 et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10).
3. Les héritiers demandent que leur soient appliqués les taux de la quatrième catégorie.
4. A teneur de l'art. 11 al. 1 LDE, sous réserve des exceptions mentionnées aux art. 6 let. u et v 28 et 29 al. 5, toute disposition entre vifs par laquelle une personne physique ou morale cède, sans contrepartie correspondante, à une autre personne physique ou morale, tout ou partie de ses biens ou de ses droits, en propriété, en nue-propriété ou en usufruit, est, en tant que donation, soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement. Est également réputé donation, tout abandon de biens, de droits ou d'autres avantages semblables, ainsi que toute remise de dette, concédés à titre gratuit (art. 11 al. 2 LDE).

Les art. 19, 21, 22 et 23 LDE classent les taux d'imposition applicables aux donations en quatre groupes (première, troisième, quatrième et cinquième catégorie), en fonction du lien de parenté existant entre le donateur et le donataire.

5. Dans sa jurisprudence (JTAPI/748/2012 du 4 juin 2012 et DCCR/92/2003 du 12 juin 2003), le tribunal a rappelé que, selon la pratique des autorités fiscales genevoises, approuvée par le Tribunal fédéral, les conventions de partage entre héritiers ne doivent être prises en compte d'un point de vue fiscal que si elles tendent à reconstituer une réserve légale lésée par une disposition pour cause de mort. En effet, dans la mesure où le taux de l'impôt successoral varie en fonction du degré de parenté unissant l'assujetti au défunt, il faut éviter que les héritiers

concluent des arrangements leur permettant d'obtenir une imposition avantageuse. Le fisc doit dès lors se fonder, en principe, sur les quotes-parts qui doivent leur revenir en vertu du droit successoral et non pas sur celles qui leur sont effectivement attribuées lors du partage (Arrêt du Tribunal fédéral du 14 septembre 1999 en la cause P ; ATF 105 Ia 54 consid. 2-3 p. 58-63 et les références citées).

En matière fiscale, les règles sur le fardeau de la preuve veulent que l'autorité fiscale établisse 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. Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas demander au contribuable de prouver un fait négatif, par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés. Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices clairs et précis révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATA/69/2013 du 6 février 2013 et les références citées).

6. En l'espèce, aux termes de son testament public, la défunte a institué la fondation comme unique héritière de ses biens en Suisse et en Italie, y compris de l'immeuble 1***-2, sous réserve de divers legs. Selon les héritiers, la défunte voulait que cet immeuble demeurât dans sa famille après son décès. La convention ne constituait que la correction d'un testament lacunaire. Cette thèse, bien que défendable sur le plan subjectif et affectif, ne correspond cependant nullement à la volonté exprimée par la défunte à travers son testament, et surtout se heurte à la façon dont cette question a été traitée par l'Autorité de surveillance des fondations.
7. En effet, il résulte des courriers adressés par cette dernière à Me N___, que ce dernier admettait lui-même, soit en tant qu'exécuteur testamentaire, soit en qualité de président du conseil de la fondation, que les chances de succès des héritiers dans le cadre d'une éventuelle action en annulation étaient nulles, et que la conclusion de la convention du 15 décembre 2010 ne se justifiait dès lors pas. Ce n'est qu'à l'issue d'une réunion ultérieure avec Me N___ que, par lettre du 19 avril 2011, ladite Autorité a finalement donné son accord à la convention du 15 décembre 2010, mais en constatant que cette dernière relevait de la gestion du patrimoine de la fondation et devait lui permettre à long terme d'accroître ses revenus pour concourir à la réalisation de son but. En revanche, la même Autorité soulignait clairement que cet accord ne signifiait nullement que la convention était pour autant considérée comme entrant dans les buts de la fondation, cette question relevant de la seule responsabilité du conseil de fondation.

8. En d'autres termes, il résulte de ceci que la convention du 15 décembre 2010 ne peut être considérée comme une modification du testament, avec lequel elle n'a dès lors pas de lien juridique, mais comme un pur acte de gestion des biens de la fondation D__.
9. Par ailleurs, la convention, en attribuant l'immeuble 1***-2 aux recourants, ne poursuit pas non plus comme but de reconstituer leur réserve légale qui aurait été par hypothèse lésée dans le testament public. En effet, ces derniers, neveux de la défunte, ne sont point ses héritiers réservataires (art. 471 *a contrario* du Code civil suisse du 10 décembre 1907 – CC – 210).

Il s'ensuit que les contribuables ont reçu l'immeuble 1***-2, non de leur tante, mais de la part de la fondation. En l'absence de lien de parenté entre le donateur et le donataire, le taux d'imposition applicable à cette donation est celui de la cinquième catégorie, comme retenu par l'AFC.

10. Le recours doit dès lors être rejeté sur ce point.
11. Les héritiers contestent le calcul de la valeur du bien grevé d'usufruit, laquelle doit, selon eux, être arrêtée à CHF 295'312,50.
12. Les droits sur les donations entre vifs sont perçus sur la valeur des biens donnés, sous déduction de celle des dettes non prescrites du donateur, mises à la charge du donataire par l'acte de donation et dûment justifiées, mais sans aucune distraction pour les charges et sans tenir compte des conditions de la donation. Sont réservées les dispositions prévues à l'art. 31 LDE concernant les donations sous condition suspensive de la survie du donataire (art. 18 al. 1 LDE).

A teneur de l'art. 26 al. 1 let. a LDE, lorsque la donation a pour objet l'exercice d'un droit d'usufruit, son abandon ou sa cession, la valeur de cet usufruit se détermine, pour la perception des droits, en tenant compte de l'âge de l'usufruitier et d'après les normes de calcul ci-après :

- a) s'il est âgé de moins de 50 ans, sur la moitié de la valeur des biens grevés de l'usufruit ;
- b) s'il est âgé de 50 à 59 ans révolus, sur le tiers de la même valeur ;
- c) s'il est âgé de 60 à 69 ans révolus, sur le quart de la même valeur ;
- d) s'il est âgé de plus de 69 ans, sur le huitième de la même valeur.

Lorsque la donation a pour objet la nue-propriété de biens grevés d'usufruit au profit d'un tiers, le droit est perçu sur la valeur de la pleine propriété, diminuée de la valeur de l'usufruit calculé comme indiqué ci-dessus (art. 26 al. 2 LDE).

13. En l'espèce, les parties s'accordent à arrêter la valeur de la part de l'immeuble de chaque héritier à CHF 337'500.-. Grevé d'un usufruit au profit d'A___ W___, la valeur de ce bien-fonds doit être diminuée de celle dudit usufruit et non de la valeur du droit d'habitation calculée par Me N___ sur la base de la valeur locative brute de l'immeuble, comme le soutient l'AFC. Cette dernière méthode se heurte en effet à celle prescrite par le texte clair de l'art. 62 al. 1 et 2 LDE. Né en 1923, l'usufruitier était âgé de plus de 69 ans au moment de la donation. Dès lors, la valeur de l'immeuble cédé doit être réduite d'un huitième. Elle s'élève ainsi à CHF 295'312,50 (CHF 337'500.- * 7 / 8) et non à CHF 321'428,50, comme retenue par l'AFC dans ses bordereaux rectificatifs du 14 décembre 2012.

Le recours doit dès lors être admis sur ce point.

14. Les héritiers contestent l'amende.
15. Tous les autres actes et opérations obligatoirement soumis à l'enregistrement en application de la présente loi, notamment les donations, les partages de succession, les liquidations résultant de changement de régime matrimonial, les reprises de biens, visés à l'art. 3, doivent être déposés en vue de cette formalité, dans le délai de dix jours à compter de la date de l'acte ou de l'opération (art. 160 LDE).

L'art. 174 al. 1 LDE prévoit qu'est passible d'une amende celui qui, tenu de faire enregistrer un acte ou une opération obligatoirement soumis à l'enregistrement, en vertu du titre I de la loi sur les droits d'enregistrement, n'accomplit pas cette formalité dans les délais prescrits, alors même que l'acte ou l'opération à enregistrer n'est passible d'aucun droit.

A teneur de l'art. 2 de l'art. 174, cette amende peut s'élever :

- a) au double du droit s'il s'agit de droits fixes ;
- b) à un vingtième des droits s'il s'agit de droits proportionnels ou progressifs ;
- c) à CHF 100.-, si l'acte ou l'opération n'est passible d'aucun droit.

Les parties sont tenues de faire enregistrer tous les actes et opérations ainsi que les déclarations de transfert et d'autres opérations dont l'enregistrement est obligatoire en application de la présente loi (art. 138 al. 1 LDE). Cette obligation incombe solidairement aux donateurs et donataires, aux cohéritiers en matière de partage successoral et aux époux dont le régime matrimonial est modifié ou liquidé (art. 138 al. 2 LDE).

16. L'amende prononcée a un caractère pénal et ne peut être infligée que si l'auteur a agi intentionnellement (art. 12 al. 1 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 – CP – 311.0), soit avec conscience et volonté. L'auteur agit intentionnellement, par

dol éventuel, lorsqu'il envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins ou ne fait pas ce qui est en son pouvoir pour l'éviter ou en atténuer les conséquences, s'accommodant de ce résultat pour le cas où il se produirait, même s'il ne le souhaite pas (ATF 105 IV 172 ; ATA/588/2009 du 17 novembre 2009). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme rapportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il avait données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il est présumé avoir voulu tromper les autorités fiscales afin d'obtenir une taxation moins élevée (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/588/2009 du 17 novembre 2009 ; ATA/630/2008 du 16 décembre 2008 ; ATA/614/2008 du 9 décembre 2008 ; ATA/496/2003 du 17 juin 2003).

17. En l'espèce, les héritiers ne contestent pas avoir omis de communiquer en temps utile la convention du 15 décembre 2010 en vue de son enregistrement, comme le leur reproche l'AFC, qui déclare en avoir eu connaissance que dans le cadre de la succession de la défunte. Cependant, les contribuables objectent, en premier lieu, que la procédure de liquidation de cette succession a été menée par l'exécuteur testamentaire et non par eux-mêmes. Ce grief tombe à faux. En effet, conformément, l'art. 138 LDE fait peser sur les recourants, parties à la convention, une obligation de faire enregistrer cette dernière. Peu importe, dès lors, que la procédure de succession de la défunte ait été menée par un exécuteur testamentaire. En deuxième ligne, les héritiers demandent qu'il soit tenu compte de la condition suspensive dont est assortie, selon eux, la convention. Quand bien même il conviendrait d'admettre que la convention ne déployait aucun effet juridique avant l'approbation de l'Autorité de surveillance des fondations et qu'elle n'avait par conséquent pas été déclarée avant que cette approbation ne fut délivrée, les recourants n'affirment pas avoir fait cette déclaration dans les 10 jours qui ont suivi le courrier de l'Autorité de surveillance du 19 avril 2011. L'AFC n'est pas contredite sur le fait d'avoir découvert bien plus tard l'existence de la convention du 4 décembre 2010. L'amende infligée par bordereau du 14 décembre 2012, qui s'élève à CHF 8'641,35 représente un vingtième des droits soustraits, qui se montent à CHF 172'917,90 (CHF 181'559,25 – CHF 8'641,35). La quotité se révèle ainsi conforme à l'art. 174 al. 2 let. b LDE, puisque le taux d'imposition relatifs aux donations colloquées en cinquième catégorie sont progressifs. Le montant de l'amende devra néanmoins être recalculé, pour tenir compte de la valeur de l'immeuble n° 1***-2, ramenée vers le bas (cf. consid. 10 *supra*).

Le recours doit dès lors être admis partiellement sur ce point.

18. En application des art. 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), les recourants, qui obtiennent partiellement gain de cause,

sont condamnés au paiement d'un émolument réduit à CHF 300.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- leur est restitué.

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare le recours recevable ;
2. l'admet partiellement ;
3. renvoie le dossier à l'AFC pour nouvelles décisions de taxation et nouveaux bordereaux d'amende dans le sens des considérants ;
4. met à la charge de D___ B___-L___ et I___ L___ pris conjointement et solidairement un émolument de CHF 300.- ; il est couvert par l'avance de frais de CHF 500.-, versée à la suite du dépôt du recours ;
5. ordonne la restitution du solde de l'avance de frais de CHF 200.- ;
6. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant ;
7. communique le présent jugement à :
 - a. D___ B___-L___ et I___ L___ ;
 - b. ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE.

Siégeant : Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE, président, Stéphane TANNER et Thierry ULMANN, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière