

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1854/2011 ICC

JTAPI/748/2012

JUGEMENT
DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

du 4 juin 2012

dans la cause

Hoirie de feu Madame B_____ T_____, représentée par Me R_____ F_____, notaire et exécuteur testamentaire, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(Droits de succession)

EN FAIT

1. Madame B___ T___ (ci-après : la *de cuius*), née Z___ est décédée à Genève le ** août 2005. D'après son testament olographe du ** mai 1988, elle indiquait soumettre sa succession à la loi du canton de Neuchâtel, son canton d'origine et léguer à Mademoiselle F___ M___ (ci-après : la légataire) "la totalité de mes papiers valeurs et liquidités auprès des banques soit à son domicile". Elle léguait à sa filleule, Mademoiselle A___ J___ la totalité de ses bijoux et à son ex-mari, Monsieur B___ K___, le mobilier garnissant son appartement, à l'exception de divers objets. Etait nommé aux fonctions d'exécuteur testamentaire Me C___ S___, lequel a été remplacé par Me R___ F___ par un codicille du 5 octobre 1992.
2. Dans l'inventaire au décès établi le 3 octobre 2005 dans les locaux de l'Administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration), étaient notamment mentionnés différents créances et titres pour un total de 542'394 fr. et des biens immobiliers à Athènes pour un total de 199'000 fr.
3. Après avoir demandé et obtenu différents délais pour la recherche d'avoirs en Grèce en raison de la difficulté pour obtenir des éléments, l'exécuteur testamentaire a déposé le 1^{er} mars 2011 une déclaration de succession, soulignant dans une lettre d'accompagnement avoir des grandes difficultés à obtenir des renseignements en Grèce. Il aurait par ailleurs été informé que tous les biens mobiliers et immobiliers situés dans cet Etat y seraient frappés de droits de succession. Etaient mentionnés des avoirs auprès de l'UBS à Genève pour un total de 472'737 fr. et en Grèce revenant à l'héritier selon une convention du 12 juin 2008 des avoirs pour un total de 86'596 fr. Etaient également mentionnés des biens immobiliers en Grèce pour un total de 470'000 fr. et un passif non déductible en raison de ces biens immobiliers à l'étranger.

Etait mentionné comme unique héritier Monsieur H___ Z___ (ci-après : l'héritier) en tant que cousin et les personnes mentionnées par le testament en tant que légataires.
4. Etait annexée à la déclaration une convention d'interprétation sous seing privé par laquelle l'héritier de la *de cuius*, domicilié en Grèce, interprétait avec la légataire, le testament dans le sens que le legs porte uniquement sur les avoirs auprès de l'UBS et espèces en Suisse alors que les comptes bancaires et en Grèce de cette dernière reviennent à l'héritier, vu que ces avoirs ont un lien direct avec les biens immobiliers situés en Grèce (cumul des loyers) et l'activité qu'elle a déployée dans ce pays. Il était prévu que chacun supportera les droits de succession afférents aux biens qui lui seront légués.
5. Par un bordereau du 24 avril 2011, l'administration a taxé la succession sur une valeur totale de 573'293 fr., fixant les droits à 146'336 fr. 60 auxquels s'ajoutaient les centimes additionnels de 160'970 fr. 70. Cumulé aux intérêts et émoluments, le total

dû s'élevait à 325'060 fr., soit un solde de 5'060 fr. 75, compte tenu d'un acompte déjà versé de 320'000 fr.

6. A réception de ce bordereau, l'exécuteur testamentaire a demandé à l'administration de lui indiquer par écrit pour quelle raison la totalité des avoirs bancaires en Suisse a été taxée en tant que legs alors que la convention du 12 juin 2008 prévoyait que les avoirs en Grèce devaient revenir à l'héritier unique.
7. Par un courrier du 18 mai 2011, l'exécuteur testamentaire a relancé l'administration en joignant une copie de son courrier précité du 3 mai 2011, lequel devait être interprété comme une réclamation.
8. Par un courrier du 26 mai 2011, l'administration a indiqué qu'elle appliquait à la lettre les testaments, et que les seules conventions admises sont celles qui reconstituent des réserves.
9. Par une décision notifiée par un courrier recommandé du 1^{er} juin 2011, l'administration a rejeté la réclamation déposée et maintenu sa taxation pour le même motif.
10. Contre cette décision, un recours a été déposé par un courrier recommandé du 7 juin 2011. Les dispositions testamentaires n'étant pas claires et prêtant à interprétation, une convention a été conclue entre l'héritier et la légataire, laquelle était nécessaire. En attribuant tous les avoirs bancaires en Suisse et à l'étranger à la légataire, la taxation genevoise cumule les droits de succession sur une seule personne avec le risque d'une double taxation en Grèce alors que la solution admise par les héritiers reporte les risques sur l'héritier légal grec qui dispose de biens immobiliers importants dans cet Etat pour compenser cet inconvénient. La recourante concluait à l'annulation de la décision querellée et à une taxation conforme à la convention d'interprétation avec suite de frais et dépens.
11. Dans sa réponse du 12 octobre 2011, l'administration conclut au rejet du recours. Elle considère que les actes juridiques postérieurs à la naissance de la dette d'impôt, à savoir en l'espèce le décès, n'entrent pas en considération pour son calcul. Selon sa pratique 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, et ce afin d'éviter un procès qui aboutirait à un résultat identique et dont le fisc devrait alors tenir compte. Pour l'administration, le testament est clair et n'a pas besoin d'être interprété. Il ne fait aucunement référence à une volonté de la défunte d'attribuer une partie de ses avoirs bancaires à son cousin domicilié en Grèce et ne fait pas non plus de distinction entre le sort des avoirs bancaires en Suisse et en Grèce. Dès lors, la convention sous seing privé conclue le 12 juin 2008 ne saurait lier l'administration et le cousin n'est pas un héritier réservataire. Le simple risque d'une

éventuelle double imposition, pas établie en l'espèce, ne saurait modifier la décision prise en l'absence d'une convention entre la Suisse et la Grèce.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance (ci-après le tribunal), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 115 et 116 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 – LOJ – E 2 05; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc – D 3 17; art. 67 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 – LDS – D 3 25).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des articles 67 LDS et 63 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA – E 5 10).
3. Dans sa détermination, l'administration se réfère essentiellement à la DCCR/92/2003 dans laquelle la commission avait statué ce qui suit : " 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 (ATF du 14.9.1999 cause P., ATF 105 Ia 54 consid. 2-3 p. 58-63 et les références citées)".
4. En l'espèce, l'hoirie recourante considère que le testament du ** mai 1988 n'était pas clair, et qu'il a été nécessaire de l'interpréter, ce qui a été fait de manière concordante entre l'héritier et la principale légataire par la convention du 12 juin 2008.
5. Le tribunal relève en premier lieu que le testament prévoit clairement un legs de "la totalité de mes papiers valeurs et liquidités auprès des banques, soit à mon domicile."

6. De toute évidence, les termes "soit à mon domicile" ne doivent pas être mis en lien avec le lieu de situation des banques, mais avec la présence de liquidités ou papiers valeurs dans le domicile au moment du décès. Aucune partie n'allègue qu'il y aurait une difficulté d'interprétation sur ce point.
7. Pour le tribunal, il est très vraisemblable que, au moment où elle a rédigé son testament, la *de cuius* disposait déjà d'un compte bancaire en Grèce. Pour cette raison, si elle avait voulu faire une différence entre avoirs bancaires en Suisse et en Grèce, elle n'aurait pas manqué de le faire.
8. Le tribunal ne doute pas des difficultés administratives rencontrées par l'exécuteur testamentaire pour obtenir des éléments sur les comptes bancaires en Grèce dépendant de la succession. Toutefois, il n'est ni allégué, ni démontré que, en vertu du droit hellénique, la légataire serait dans l'incapacité de percevoir des avoirs bancaires situés dans cet Etat.
9. Compte tenu du risque important de conclusion d'arrangements permettant d'obtenir un taux d'impôt plus favorable, le tribunal doit se tenir à sa jurisprudence constante et stricte, confirmée notamment par l'arrêt du Tribunal fédéral précité du 14 septembre 1999. Dès lors, la convention d'interprétation conclue entre l'héritier et la légataire ne saurait avoir d'effet pour le calcul des droits de succession, lesquels doivent tenir compte d'une attribution à la légataire de la totalité des avoirs bancaires, liquidités et papiers valeurs.
10. Conforme à ces principes, la taxation litigieuse doit être confirmée et le recours rejeté.
11. En application des articles 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à 500 fr.

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare le recours recevable;
2. le rejette;
3. met à la charge de la recourante un émolument de 500 fr., lequel est couvert par l'avance de frais de 500 fr. déjà effectuée;
4. dit que, conformément aux articles 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 droit public 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;
5. communique le présent jugement à:
 - a. Hoirie de feu Madame B_____ T_____;
 - b. l'Administration fiscale cantonale.

Siégeant: Antoine BERTHOUD, président suppléant, Laurence DEMATRAZ et Jacques WICHT, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal:

Le président suppléant

Antoine BERTHOUD

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

Le greffier