

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/680/2025 ICC

JTAPI/1215/2025

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 24 novembre 2025

dans la cause

Les héritiers de feu Monsieur A_____, agissant par Me B_____, exécuteur testamentaire, lui-même représenté par Mes Jean-Frédéric MARAIA et Danielle HOSTETTLER, avocats, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt sur les successions.
2. Le 9 juin 2015, Monsieur C_____ alias A_____ a fait consigner par devant notaire un mandat pour cause d'incapacité à teneur duquel il désignait – pour le cas où il deviendrait incapable de discernement – son épouse, Madame D_____ ou, à son défaut, Me B_____, avocat, aux fins de lui fournir une assistance personnelle, de gérer son patrimoine, de le représenter dans ses rapports juridiques avec des tiers et de s'entretenir avec le médecin sur les soins médicaux à lui administrer.
3. Par testament public du 20 juillet 2015, M. A_____ a institué son épouse comme sa seule héritière sous réserve d'un legs de CHF 150'000.- à la communauté E_____ de Genève et de divers autres legs totalisant CHF 1'350'000.-, ces derniers étant stipulés comme « francs de droits de succession ».

Une clause désignait les héritiers qui viendraient à la succession, en cas de prédécès ou de décès simultané de son épouse et de lui-même, à charge pour eux de délivrer les legs. Enfin, M. A_____ a commis Me B_____ aux fonctions d'exécuteur testamentaire.

4. Par ordonnance du 25 septembre 2018 (DTAE/1_____/2018), le Tribunal de protection de l'adulte et de l'enfant (ci-après : TPAE) a constaté que M. A_____ était durablement incapable de discernement et pris acte de la désignation de Mme D_____ aux fonctions de mandataire pour cause d'incapacité.
5. Par ordonnance du 26 janvier 2023 (DTAE/2_____/2023), le TPAE a pris acte du décès de Mme D_____, survenu le _____ 2022 et dit que désormais, Me B_____ fonctionnerait comme mandataire pour cause d'incapacité de M. A_____.
6. M. A_____ est décédé le _____ 2023 à Genève.
7. Par pli du 28 mars 2024, Me F_____ (ci-après : le notaire) a fait part à l'AFC-GE d'un paiement prochain de CHF 1'625'295.- à titre d'acompte pour le paiement des droits de succession. Ce montant incluait les droits prélevés sur les legs.
8. Par pli du 23 mai 2024 adressé à l'AFC-GE, l'exécuteur testamentaire a exposé qu'il avait délivré tous les legs prévus par le testament.

Selon la pratique de l'AFC-GE existant en 2015, lorsque le *de cuius* avait rédigé son testament, lorsque le testateur exemptait le légataire du paiement des droits de succession, il n'en résultait pas une donation supplémentaire soumise aux droits de succession.

En 2020, l'AFC-GE avait changé sa pratique. Désormais, l'exemption des legs de droits de succession constituait une nouvelle donation, soumise aux droits de succession. Il en résultait dans le cas d'espèce des droits additionnels de CHF 475'000.-. Au moment du changement de pratique, M. A_____ n'était plus

en mesure de modifier son testament, puisqu'il avait perdu sa capacité de discernement, ce que le TPAE avait constaté en 2018.

La nouvelle pratique n'était pas contestée en tant que telle. Toutefois, l'on pouvait penser qu'à l'annonce de cette dernière et de la modification du mode de calcul des droits de succession, le *de cuius* aurait changé son testament s'il avait été capable de le faire. Le principe d'égalité de traitement face au changement de pratique ou de jurisprudence atteignait ses limites, en raison de la particularité de la situation dans laquelle se trouvait l'intéressé.

Par ailleurs, le *de cuius* pouvait, en toute bonne foi – principe applicable par analogie même si l'intéressé n'avait pas obtenu de *ruling* de la part de l'AFC-GE – considérer en 2015 que le montant des legs ne ferait pas l'objet d'un calcul conduisant à les vider de tout sens. Le montant des droits sur les legs étaient très importants, soit CHF 475'000.-, puisque les légataires se trouvaient en cinquième catégorie.

En conclusion, l'AFC-GE devait renoncer à procéder à un calcul « en-dedans » et appliquer au cas d'espèce sa pratique antérieure à 2020.

9. À teneur du certificat d'héritiers des 6 et 20 juin 2024, homologué par la Justice de Paix le 22 juillet suivant, M. A _____ n'a laissé aucun héritier réservataire et deux héritiers institués, à savoir le fils et la fille de son épouse prédécédée.
10. Le 23 juillet 2024, le notaire a déposé la déclaration de succession.
11. Par pli du 4 septembre 2024, l'AFC-GE a écarté la requête de l'exécuteur testamentaire formée dans sa lettre du 23 mai précédent. Le 6 mars 2020, une pratique conforme à la loi avait été rétablie pour tenir compte des cas dans lesquels le donateur prenait en charge les droits de donation. Par jugement du 10 mai 2021 (JTAPI/452/2021), le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en avait confirmé le bien fondé.

Les bases légales étant rédigées de manière identique, cette précision de pratique s'appliquait par analogie aux legs francs de droit de succession. Dans un souci de cohérence et par égalité de traitement, celle-ci s'appliquait à toutes les successions ouvertes après mars 2020, indépendamment de la date de rédaction du testament. Exonérer partiellement la succession en cause en n'effectuant pas le calcul de l'impôt complet irait à l'encontre du principe constitutionnel de l'égalité de traitement.

12. Le 27 septembre 2024, l'AFC-GE a communiqué au notaire un bordereau de droits de succession d'un montant de CHF 1'500'571.50, qui pouvait se résumer comme suit :

Héritiers (h) / légataires (l)	Répartition de l'avoir		Montant de l'impôt
	Catég.	Avoir imposable	
M. G _____ (h)	1	2'138'664.50	239'740.40

Mme H_____ (h)	1	2'138'664.50	239'740.40
Commun. E_____ (l)	5	150'000.00	0.00
Mme I_____ (l)	5	300'000.00	159'096.00
Mme J_____ (l)	5	300'000.00	159'096.00
Mme K_____ (l)	5	100'000.00	49'896.00
Mme L_____ (l)	5	50'000.00	24'696.00
M. M_____ (l)	3	300'000.00	61'719.00
Mme N_____ (l)	3	300'000.00	61'719.00
Mme I_____ (l)	5	350'432.00	191'340.90
Mme J_____ (l)	5	350'432.00	191'340.90
Mme K_____ (l)	5	109'903.00	60'011.30
Mme L_____ (l)	5	49'790.00	25'094.60
M. M_____ (l)	3	80'259.00	18'540.50
Mme N_____ (l)	3	80'259.00	18'540.50
			1'500'571.50

13. Le 24 octobre 2024, l'exécuteur testamentaire a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau en demandant qu'au vu du caractère exceptionnel de la succession de M. A_____, l'AFC-GE renonce à percevoir des droits supplémentaires induits par le changement de pratique, en l'occurrence. Il a repris les arguments exposés dans sa lettre du 23 mai 2024.
14. Par décision du 23 janvier 2025, l'AFC-GE a rejeté la réclamation, pour les motifs exposés dans son courrier du 4 septembre 2024.
15. Le 17 septembre 2024, le notaire a adressé à l'AFC-GE une dénonciation spontanée. Le 4 février 2025, traitant ce courrier comme une réclamation, l'AFC-GE l'a admise et a notifié au notaire un bordereau de droits de succession rectificatif qui se présentait en résumé de la manière suivante :

Héritiers (h) / légataires (l)	Répartition de l'avoir		Montant de l'impôt
	Catég.	Avoir imposable	
M. G_____ (h)	1	2'147'414.50	240'790.40
Mme H_____ (h)	1	2'147'414.50	240'790.40
Commun. E_____ (l)	5	150'000.00	0.00
Mme I_____ (l)	5	300'000.00	159'096.00
Mme J_____ (l)	5	300'000.00	159'096.00
Mme K_____ (l)	5	100'000.00	49'896.00

Mme L_____ (l)	5	50'000.00	24'696.00
M. M_____ (l)	3	300'000.00	61'719.00
Mme N_____ (l)	3	300'000.00	61'719.00
Mme I_____ (l)	5	350'432.00	191'340.90
Mme J_____ (l)	5	350'432.00	191'340.90
Mme K_____ (l)	5	109'903.00	60'011.30
Mme L_____ (l)	5	49'790.00	25'094.60
M. M_____ (l)	3	80'259.00	18'540.50
Mme N_____ (l)	3	80'259.00	18'540.50
			1'502'671.50

16. Par décision sur réclamation du 5 février 2025 annulant et remplaçant celle du 23 janvier précédent, l'AFC-GE a rejeté la réclamation du 24 octobre 2024 et ce, pour les motifs exposés dans son courrier du 4 septembre 2024.
17. Par acte du 24 février 2025, l'exécuteur testamentaire, sous la plume de ses conseils, a interjeté recours devant le tribunal de céans en demandant l'annulation des décisions des 23 janvier et 5 février 2025, ainsi que du bordereau rectificatif du 4 février 2025. Il a également conclu à ce que les droits sur les legs soient calculés selon la méthode prévalant avant le changement de pratique opéré par l'AFC-GE, le tout sous suite de frais et dépens.

Il ne contestait pas cette nouvelle pratique, mais son application à la situation spécifique de la succession de M. A_____.

En 2015, le *de cuius* avait rédigé son testament sous l'égide de l'ancienne pratique de l'AFC-GE et pouvait considérer en toute bonne foi que le montant des legs ne ferait pas l'objet d'un calcul conduisant à les vider de tout sens. La pratique de l'autorité intimée était si évidente qu'il n'avait pas sollicité un *ruling*. La situation du *de cuius* devait être analysée à l'aune du principe de la bonne foi, laquelle devait être protégée. Son incapacité de discernement avait été constatée par le TPAE en 2018. Étant donné que le changement de pratique était intervenu en 2020, le précité n'avait pas été en mesure de changer son testament. Il convenait d'appliquer la pratique notoirement établie par l'AFC-GE en 2018, soit lorsque son incapacité de discernement avait été attestée.

Au vu de l'importance du supplément d'impôts réclamé à la suite du changement de pratique, il ne faisait aucun doute que le *de cuius* aurait modifié son testament, s'il avait été en mesure de le faire. Il n'était pas possible de traiter sa succession comme toutes les autres ouvertes après 2020, car la situation du cas d'espèce était différente. Recourir à la nouvelle pratique reviendrait à l'appliquer à des faits antérieurs, survenus en 2015, voire en 2018, lorsque la situation de ce dernier au-

regard de ses dispositions testamentaires s'étaient figée pour toujours. De plus, le JTAPI/452/2021 ne visait pas une situation comparable, puisqu'il concernait un donateur capable de discernement, qui avait pris en charge les droits de donation après la publication sur le site internet de l'AFC-GE du nouveau formulaire de déclaration de donation.

Compte tenu de l'incapacité de discernement ayant affecté le *de cuius*, ses dispositions testamentaires étaient scellées en 2018, de sorte que le recours à la nouvelle pratique en 2020 reviendrait à une application de celle-ci à des faits entièrement réalisés dans le passé. Enfin, les droits de succession vidaient quasiment de leur substance les legs que le *de cuius* entendait concéder. L'application de la nouvelle pratique violait les principes de la sécurité du droit et de la non-rétroactivité.

18. Le même jour, l'exécuteur testamentaire a élevé réclamation à l'encontre du bordereau rectificatif du 4 février 2025. Le 27 février 2025, l'AFC-GE a accusé réception de cette réclamation.
19. Dans ses observations du 5 juin 2025, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le changement de pratique reposait sur des motifs sérieux et objectifs, puisqu'il rétablissait une pratique conforme au droit. Elle devait s'appliquer à tous les cas pendants.

Depuis le début mars 2020, tous les legs concédés francs d'impôts étaient traités de manière identique et le recourant ne démontrait pas que certains auraient fait l'objet d'un traitement différent. Rien n'indiquait que le *de cuius* aurait modifié son testament, s'il avait connu le changement de pratique. Seul comptait *l'animus donandi*, en l'occurrence la volonté de favoriser les légataires. Le fait que les dispositions testamentaires antérieures à l'application de la nouvelle pratique fussent traitées selon la nouvelle pratique n'impliquait aucune inégalité de traitement, pas plus une violation du principe de la sécurité du droit, même si un changement de pratique entraînait inévitablement une différence de traitement entre les cas anciens et les cas nouveaux. En outre, le recourant ne démontrait pas que l'AFC-GE aurait conféré une promesse concrète au *de cuius* ou à ses héritiers quant au fait que les droits de successions seraient calculés selon la méthode prévalant avant la modification de la pratique, à savoir en excluant de la base taxable l'impôt supporté en lien avec les legs. Le grief tiré de la violation du principe de la bonne foi devait être rejeté.

Enfin, c'était la loi fiscale et la pratique au jour du décès qui s'appliquaient, le décès constituant le fait générateur de l'impôt et non pas la rédaction des dispositions testamentaires. Le grief tiré de la violation de la sécurité du droit et de la non-rétroactivité devait être rejeté.

20. Par réplique et duplique datées respectivement des 30 juin et 4 août 2025, les parties ont campé sur leurs positions.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale en matière de droits de succession (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 67 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25).
2. Me B _____, que le *de cuius* a désigné dans son testament public aux fonctions d'exécuteur testamentaire, a qualité pour recourir (ATF 151 II 409). Par ailleurs, le recours a été interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, au sens des art. 67 LDS, ainsi que 63 et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10). Partant, il doit être déclaré recevable.
3. Les droits de succession frappent notamment toute transmission de biens résultant d'un décès (art. 1 al. 2 let. a LDS). Ils sont dus par ceux qui, à la suite d'un décès ou d'une déclaration d'absence, acquièrent des biens ou en sont bénéficiaires (art. 2 al. 1 LDS).

Les héritiers légaux et institués, les usufruitiers, les légataires, les bénéficiaires et attributaires d'assurances, de rentes et de libéralités sont tenus d'acquitter les droits de succession, intérêts, amendes, frais et émoluments (art. 53 al. 1 LDS).

Dans le cas où les héritiers ont acquitté les droits dus par les légataires particuliers et autres bénéficiaires, ils peuvent exercer leur recours contre ces derniers, sauf dans le cas où le testateur aurait mis ces droits à la charge de la succession (art. 56 LDS).

4. Dans un jugement du 10 mai 2021 (JTAPI/452/2021) cité par les parties, le tribunal a dû se prononcer sur le calcul du montant des droits de donation, lorsqu'un donateur prenait lui-même à sa charge les droits de donation.

Il a confirmé le changement de pratique opéré par l'AFC-GE en mars 2020, selon lequel le donateur qui prend volontairement à sa charge le paiement des droits de donation à la place du donataire effectue désormais une seconde donation à concurrence du montant de l'impôt. Par ce changement de pratique, l'AFC-GE n'a fait que se conformer à la législation en vigueur. Cette modification repose donc sur des motifs sérieux et objectifs, rétablissant une pratique conforme au droit, et doit donc valoir immédiatement.

Ce jugement n'a pas fait l'objet d'un recours devant la chambre administrative de la Cour de justice.

5. Dans un arrêt du 4 octobre 2024 (9C_419/2023), le Tribunal fédéral a rappelé les principes applicables en matière de changement de pratique.

Selon la jurisprudence, un changement de pratique s'applique immédiatement. Dans le contexte de la TVA, le Tribunal fédéral a ainsi jugé que l'administration fédérale des contributions pouvait appliquer une directive qu'elle avait édictée à un état de

fait né avant sa publication, puisqu'une directive n'a pas besoin d'une entrée en vigueur formelle et qu'elle s'applique dans le temps de la même manière que les dispositions légales qu'elle concrétise (arrêts 2A.451/1998 du 30 mars 2001 consid. 4c, traduit dans RDAF 2001 II 376 ; 2A.555/1999 du 15 mai 2000 consid. 5b, traduit dans RDAF 2000 II 300). Par ailleurs, le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'existait pas de protection générale de la bonne foi contre les modifications d'une pratique matérielle, le principe de la protection de la bonne foi ne s'appliquant qu'en présence d'une assurance concrète fournie par l'autorité au contribuable concerné (ATF 103 Ib 197 consid. 4 et les références).

Pour être compatible avec le principe d'égalité de traitement (art. 8 al. 1 Cst.) et la sécurité du droit, un changement de pratique administrative doit, de la même manière qu'un revirement de jurisprudence décidé par une autorité judiciaire, reposer sur des motifs sérieux et objectifs. Tel est notamment le cas lorsqu'il s'agit de rétablir une pratique conforme au droit ou de mieux tenir compte des divers intérêts en présence et de l'évolution des conceptions juridiques (arrêt 2C_1054/2016 du 15 décembre 2017 consid. 8.1 non publié in ATF 144 II 147).

Dans un arrêt récent qui concernait un changement de pratique défavorable à un contribuable en matière de remboursement de l'impôt anticipé (ATF 146 I 105), le Tribunal fédéral a confirmé l'ATF 103 Ib 197 précité en rappelant que la protection de la bonne foi découlant de l'art. 9 Cst. ne protège le citoyen que dans la confiance légitime qu'il met dans des assurances concrètes qu'il a reçues des autorités, de sorte que si l'autorité fiscale s'écarte d'une ordonnance administrative dans un cas particulier, cela ne peut être considéré comme contraire à la bonne foi et donner lieu à la protection de la confiance légitime que si l'autorité a fourni des assurances individuelles à la personne concernée que cette ordonnance administrative lui serait appliquée ou si elle a, pour une autre raison, suscité une confiance légitime auprès d'elle (ATF 146 I 105 consid. 5.1.2). Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a aussi rappelé qu'il n'existe pas de protection générale de la bonne foi qu'un contribuable peut faire valoir contre les changements de pratique concernant le droit matériel et que l'art. 9 Cst. ne confère pas non plus de droit à la notification préalable des changements de pratique (ATF 146 I 105 consid. 5.2.1).

Et le Tribunal fédéral de conclure au consid. 4.4.3 de l'arrêt 9C_419/2023 précité que le contribuable ne peut se prévaloir de la protection de sa bonne foi (art. 9 Cst.) en cas d'application immédiate d'une nouvelle pratique qui lui est défavorable.

6. En l'occurrence, l'exécuteur testamentaire ne conteste pas la nouvelle pratique en tant que telle, mais son applicabilité au cas d'espèce, au vu des particularités de la succession du *de cuius*.

Selon le recourant, en effet, au moment de rédiger son testament, le *de cuius* pouvait, de bonne foi, considérer que les legs consentis francs d'impôts dans son testament rédigé en 2015 ne feraient pas l'objet de prélèvement de droits de succession. Il n'avait pas été en mesure de modifier son testament en 2020 au moment du changement de pratique, puisqu'il avait perdu sa capacité de

discernement en 2018, ce que le TPAE avait constaté. Il convenait de retenir que s'il avait toujours conservé cette dernière en 2020, il aurait certainement changé la teneur de ses dispositions testamentaires. Le prélèvement des droits sur les legs revenait à une application rétroactive de la nouvelle pratique, car l'incapacité de discernement ayant frappé le *de cuius* en 2018 avait figé à ce moment-là ses dispositions testamentaires.

7. Le recourant ne peut être suivi.

Contrairement à ce qu'il soutient, l'incapacité de discernement ayant frappé le *de cuius* en 2018 – soit antérieurement au changement de pratique – ne constitue pas un motif justifiant de ne pas appliquer celle-ci, sous l'angle du principe de la bonne foi. En effet, le recourant admet que le testateur n'a jamais sollicité de *ruling* auprès de l'AFC-GE, de sorte qu'il n'a pas obtenu d'assurance de la part de l'autorité intimée, quant à la manière dont seraient taxés les legs.

Le recourant soutient en outre que si le *de cuius* avait conservé sa capacité de discernement au moment où l'AFC-GE avait changé sa pratique, il aurait modifié ses dispositions testamentaires. Or, rien ne permet de connaître avec certitude quelle aurait été la volonté du testateur dans une telle hypothèse. En effet, il aurait pu, soit supprimer la clause « francs de droit de succession » et, dans ce cas, faire supporter par les légataires des droits de succession afférents à leurs legs ou alors continuer à favoriser les légataires en maintenant la clause « francs de droit de succession ».

Conformément à la jurisprudence, le recourant ne peut se prévaloir d'une violation du principe de la bonne foi du fait qu'en 2020, la nouvelle pratique de l'AFC-GE est devenu défavorable au *de cuius*.

En outre, c'est vainement qu'il soutient que la nouvelle pratique s'applique à un état de fait entièrement réalisé dans le passé et donc, rétroactivement. En matière de droits de succession, la date de rédaction du testament (2015) et celle à laquelle le *de cuius* est devenu incapable de discernement (2018) ne sont pas déterminantes, car la succession s'ouvre par la mort (art. 537 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210 et art. 2 al. 1 LDS). En l'occurrence, le *de cuius* est décédé le _____ 2023, soit postérieurement à l'entrée en vigueur de la nouvelle pratique. L'AFC-GE ne l'a donc pas appliquée rétroactivement.

Enfin, le recourant se plaint à tort d'une violation du principe d'égalité de traitement. Ainsi que l'a constaté le JTAPI/452/2021, par sa nouvelle pratique, l'AFC-GE n'a fait que se conformer à la législation en vigueur. En outre, le précité ne cite aucun cas dans lequel l'autorité intimée aurait accepté de ne pas appliquer sa nouvelle pratique à une succession ouverte postérieurement à son entrée en vigueur.

8. Ne reposant sur aucun motif valable, le recours doit être rejeté.

9. En application des art. 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03),

le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 24 février 2025 par Me B_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale des 23 janvier et 5 février 2025 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge du recourant un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. 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 (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 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.

Siégeant: Kristina DE LUCIA, présidente, Jean-Marie HAINAUT et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Kristina DE LUCIA

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière