

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/883/2018-ICC

ATA/857/2019

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 30 avril 2019**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

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

représentée par Me Philippe Pasquier, avocat

contre

**Monsieur B\_\_\_\_\_**, exécuteur testamentaire

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
24 septembre 2018 (JTAPI/917/2018)**

---

## EN FAIT

- 1) Madame C\_\_\_\_\_ est décédée le \_\_\_\_\_2015 à Genève. Par testament olographe du 30 août 2013, elle a exhéredé son fils, Monsieur D\_\_\_\_\_, désignant comme ses héritières, à parts égales, sa fille, Madame E\_\_\_\_\_, et Madame A\_\_\_\_\_. Elle a par ailleurs nommé M. B\_\_\_\_\_, avocat, aux fonctions d'exécuteur testamentaire.

À l'art. 2 de son testament, elle avait stipulé : « Je procède à l'exhéredation de mon fils D\_\_\_\_\_, qui a gravement failli aux devoirs que la loi lui impose en ne se souciant plus de moi depuis de nombreuses années, sans raison valable, il n'a plus pris de mes nouvelles, malgré certaines difficultés de santé importantes ».

- 2) Le certificat d'héritiers a été établi par acte notarié du 3 mai 2017, sur la base des témoignages de Monsieur F\_\_\_\_\_ et Madame G\_\_\_\_\_. Aux termes de cet acte (cf. p. 3), ces derniers avaient notamment affirmé qu'en « date du cinq mai deux quinze (sic), Mme A\_\_\_\_\_ a[vait] donné son accord à la reconstitution de la réserve successorale de Monsieur D\_\_\_\_\_ ». Il s'ensuivait que – contrairement aux dispositions testamentaires – ce dernier était également héritier de feu sa mère.
- 3) Le 10 juillet 2017, le Juge de paix a homologué ce certificat, « sous réserve de toutes actions en nullité et pétition d'hérédité ».
- 4) Le 25 janvier 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé les droits dus sur la succession à CHF 145'588.40. Ces droits étaient calculés uniquement sur la part héréditaire de Mme A\_\_\_\_\_ (CHF 275'253.75), dès lors qu'elle était héritière de la 5<sup>ème</sup> catégorie, alors que Mme E\_\_\_\_\_ et M. D\_\_\_\_\_ étaient exemptés desdits droits, en leur qualité d'héritiers de la 1<sup>ère</sup> catégorie. L'avoir successoral imposable (CHF 734'010.-) était réparti comme suit :
- M. D\_\_\_\_\_ : 3/12<sup>ème</sup> (CHF 183'502.50),
  - Mme E\_\_\_\_\_ : 9/24<sup>ème</sup> (CHF 275'253.75),
  - Mme A\_\_\_\_\_ : 9/24<sup>ème</sup> (CHF 275'253.75).
- 5) Le 31 janvier 2018, M. B\_\_\_\_\_, agissant en sa qualité d'exécuteur testamentaire, a formé réclamation contre ce bordereau.

La réserve héréditaire de M. D\_\_\_\_\_ avait été reconstituée, d'entente entre les héritiers, sur la seule part de Mme A\_\_\_\_\_. Par conséquent, les parts héréditaires étaient de 1/8<sup>ème</sup> pour cette dernière, de 3/8<sup>ème</sup> pour M. D\_\_\_\_\_ et de 4/8<sup>ème</sup> pour Mme E\_\_\_\_\_.

- 6) Par décision du 12 février 2018, l'AFC-GE a admis partiellement cette réclamation, en ce sens que la réserve héréditaire de M. D\_\_\_\_\_ était fixée à  $3/8^{\text{ème}}$ , soit à CHF 275'253.80. Elle n'a en revanche pas accepté d'imputer cette réserve uniquement sur la part revenant à Mme A\_\_\_\_\_.

Selon la pratique des autorités fiscales genevoises, les conventions entre héritiers ne devaient être prises en compte d'un point de vue fiscal que si elles tendaient à reconstituer une réserve légale lésée par une disposition pour cause de mort. Dans la mesure où le taux de l'impôt successoral variait en fonction du degré de parenté unissant l'assujéti au défunt, il fallait éviter que les héritiers concluent des arrangements leur permettant d'obtenir une imposition avantageuse. Le fisc devait dès lors se fonder, en principe, sur les quotes-parts qui devaient leur revenir en vertu du droit successoral et non pas sur celles décidées dans l'accord conclu entre les héritiers. Dès lors, Mme A\_\_\_\_\_ et Mme E\_\_\_\_\_ se partageaient la quotité disponible, recevant chacune  $5/16^{\text{ème}}$  de la succession, soit CHF 229'378.10 chacune.

- 7) Le 22 février 2018, l'AFC-GE a émis le bordereau rectificatif résultant de cette décision, arrêtant les droits dus sur la part de Mme A\_\_\_\_\_ (CHF 229'378.10) à CHF 120'537.70, au lieu de CHF 145'588.40.

- 8) Par acte du 16 mai 2018, M. B\_\_\_\_\_, agissant toujours en qualité d'exécuteur testamentaire, a recouru contre cette décision devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant, principalement, à son annulation. Subsidiairement, il a conclu à la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé dans la procédure (civile) que M. D\_\_\_\_\_ entendait introduire pour contester les dispositions testamentaires de feu sa mère dans la mesure où elles l'exhéraient.

La prise en compte, sur le plan fiscal, d'une part héréditaire de  $5/16^{\text{ème}}$ , au lieu de  $1/8^{\text{ème}}$ , en faveur de Mme A\_\_\_\_\_ avait pour celle-ci de lourdes conséquences financières. Elle avait en effet une charge fiscale de CHF 120'537.70, alors que, dans les faits, elle ne devrait recevoir que CHF 91'751.- et payer un impôt de CHF 45'738.10. À cet égard, il produisait une attestation, signée par les héritiers le 1<sup>er</sup> mars 2018, par laquelle ces derniers confirmaient « sur l'honneur » que la réserve héréditaire de M. D\_\_\_\_\_ avait été reconstituée sur la seule part de Mme A\_\_\_\_\_ et qu'il n'existait aucun autre accord entre eux, prévoyant un partage différent des biens successoraux.

L'avoir net imposable de CHF 734'010.- n'était pas contesté. Par production de l'attestation précitée, il était démontré que la part héréditaire nette revenant à Mme A\_\_\_\_\_ correspondait bien à  $1/8^{\text{ème}}$  de la succession. Le refus de l'AFC-GE d'admettre cette répartition violait les principes de l'égalité de traitement et de l'imposition selon la capacité économique.

Selon la loi, les droits de succession étaient calculés sur les parts héréditaires nettes. Mme A\_\_\_\_\_ allait recevoir une part héréditaire nette de 1/8<sup>ème</sup> de la succession. C'était donc sur cette base que le montant de l'impôt dû par cette dernière devait être calculé, à défaut de base légale ou réglementaire contraire.

Comme l'exhérédation de M. D\_\_\_\_\_ ne remplissait à l'évidence pas les conditions légales, celui-ci pouvait agir auprès du Tribunal civil de première instance (ci-après : TPI) pour contester les dispositions testamentaires de sa défunte mère. Même dans le cadre de cette action civile, l'accord entre les héritiers ne changerait pas. L'AFC-GE faisait preuve de formalisme excessif en imposant aux héritiers de passer par la voie judiciaire pour prendre en considération leur accord. En tout état, M. D\_\_\_\_\_ n'aurait pas à démontrer que son action civile serait introduite dans le délai de péremption ou que la clause d'exhérédation n'était pas valable, puisque Mme A\_\_\_\_\_ adhérerait à ses conclusions tendant à la reconstitution de sa réserve sur sa part, lors de l'audience de conciliation qui serait convoquée par le TPI.

- 9) L'AFC-GE a fait savoir au TAPI qu'elle s'opposait à la suspension requise, étant donné que, par bordereau rectificatif du 22 février 2018, elle avait déjà reconstitué la réserve de M. D\_\_\_\_\_ et qu'une action civile ne changerait en rien la position de ce dernier.
- 10) Le 11 avril 2018, le TAPI a invité l'exécuteur testamentaire à lui transmettre copie des éventuelles actions civiles introduites en vue de contester les dispositions testamentaires de la défunte, ce afin qu'il puisse se déterminer sur l'opportunité d'une suspension de la procédure.
- 11) L'exécuteur testamentaire a notamment répondu que, les héritiers ayant négocié entre eux la reconstitution de la réserve de M. D\_\_\_\_\_, ils n'avaient en principe pas besoin d'introduire une procédure civile ayant le même but. Si le TAPI considérait que la « thèse » défendue dans son recours nécessitait une procédure civile qui démontrerait la « validité, la réalité et l'objectivité » de l'accord trouvé par les héritiers, il demandait alors une prolongation du délai afin que « l'héritier le plus diligent » puisse introduire une procédure en conciliation.
- 12) M. B\_\_\_\_\_ a encore communiqué au TAPI une copie de la « demande en conciliation (action en réduction - art. 522 CC) » déposée le même jour auprès du TPI par M. D\_\_\_\_\_ à l'encontre de Mmes A\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_, tendant à l'annulation de son exhérédation par feu sa mère.
- 13) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Contrairement à ce que soutenait le recourant, elle n'avait pas demandé que les héritiers passent par la voie judiciaire afin de prendre en considération l'accord

survenu entre eux. Une telle action ne changerait pas la position de M. D \_\_\_\_\_ dans la succession de sa mère, puisque sa part réservataire avait déjà été reconstituée sur le plan fiscal. Dans son courrier du 13 avril 2018, M. B \_\_\_\_\_ avait d'ailleurs lui-même admis qu'une procédure civile n'était pas utile pour l'issue du présent litige.

Par ailleurs, la notion « parts héréditaires nettes » employée par la loi n'avait pas la portée que M. B \_\_\_\_\_ lui prêtait. Cette notion devait être comprise dans son sens commun, à savoir que les droits étaient calculés sur les parts héréditaires après déduction des dettes de la masse successorale. Mme A \_\_\_\_\_ ne recevrait certes pas la part qui lui revenait selon la répartition légale. Cependant, le fait que les héritiers aient choisi, librement et sans obligation, de reconstituer la part réservataire de M. D \_\_\_\_\_ sur la seule part de la précitée ne pouvait remettre en cause le principe de l'imposition et était donc sans pertinence, la simple transmission de biens résultant du décès étant déjà taxable.

- 14) L'exécuteur testamentaire a répliqué et maintenu ses conclusions.

Selon la jurisprudence, il incombait à l'AFC-GE de démontrer l'existence d'éléments imposables. Pour sa part, il avait produit la preuve (soit l'attestation du 1<sup>er</sup> mars 2018 précitée) de la décision des héritiers de reconstituer la réserve héréditaire de M. D \_\_\_\_\_ sur la seule part de Mme A \_\_\_\_\_. Il n'existait aucun accord secret prévoyant une autre répartition afin d'éluder les règles fiscales.

- 15) L'exécuteur testamentaire a encore communiqué au TAPI la décision de transaction du TPI du 10 juillet 2018, donnant acte aux parties de ce que les parts héréditaires dans la succession de Mme C \_\_\_\_\_ soient de  $4/8^{\text{ème}}$  pour Mme E \_\_\_\_\_, de  $1/8^{\text{ème}}$  pour Mme A \_\_\_\_\_ et de  $3/8^{\text{ème}}$  pour M. D \_\_\_\_\_.

- 16) L'AFC-GE a fait savoir au TAPI qu'elle persistait dans ses conclusions, relevant que ladite décision du TPI ne faisait que valider la convention signée entre les héritiers.

- 17) Par jugement du 24 septembre 2018, le TAPI a rejeté le recours.

La réserve de M. D \_\_\_\_\_, admise par l'AFC-GE au stade de la réclamation à concurrence de CHF 275'253.80, n'était plus litigieuse. Ce dernier avait acquis *ex lege* son droit à cette réserve puisqu'aucun des motifs d'exhérédation n'était réalisé.

La quotité disponible (CHF 458'756.20) devait être partagée, à parts égales, entre Mme A \_\_\_\_\_ et Mme E \_\_\_\_\_, conformément aux dernières volontés de la défunte. La naissance de la dette d'impôt sur la succession avait eu lieu au moment de l'ouverture de la succession. Par conséquent, l'accord des héritiers du 1<sup>er</sup> mars 2018 et la transaction judiciaire du 10 juillet suivant étaient sans effet à cet égard. C'est à bon droit que l'AFC-GE avait calculé les droits litigieux sur le

montant de CHF 229'378.10, soit sur la seule quote-part de Mme A\_\_\_\_\_. Cette dernière ne pouvait, par ailleurs, pas se prévaloir du principe de la capacité contributive.

- 18) Par acte déposé le 26 octobre 2018 à la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), Mme A\_\_\_\_\_ a recouru contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation. Elle a conclu à l'annulation de la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 22 février 2018 et à la rectification de la répartition des droits de succession, de sorte que sa part héréditaire soit de  $1/8^{\text{ème}}$ , celle de Mme E\_\_\_\_\_ de  $4/8^{\text{ème}}$  et celle de M. D\_\_\_\_\_ de  $3/8^{\text{ème}}$ .

Le TAPI avait eu tort d'estimer que M. D\_\_\_\_\_ avait acquis son droit à la réserve héréditaire *ex lege*. Le raisonnement selon lequel il n'était nullement question de reconstituer la réserve de M. D\_\_\_\_\_, de sorte que tout accord entre héritiers en ce sens ainsi que la transaction judiciaire du 10 juillet 2018 étaient sans portée, était également vicié. L'accord transactionnel (privé puis en conciliation) passé entre les héritiers était une étape essentielle et était le seul moyen permettant à M. D\_\_\_\_\_ de recouvrer sa qualité d'héritier.

L'action en réduction prévue par le Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) était dirigée contre la personne profitant de l'attribution réduite. En tant qu'héritière instituée, Mme A\_\_\_\_\_ était la seule à bénéficier de l'exhérédation de M. D\_\_\_\_\_ étant donné que sa part successorale amputait la réserve de ce dernier. Ainsi, la réserve de M. D\_\_\_\_\_ ne pouvait être reconstituée que sur la part attribuée à Mme A\_\_\_\_\_.

- 19) Le 1<sup>er</sup> novembre 2018, l'exécuteur testamentaire a écrit à la chambre administrative pour appuyer les termes du recours de Mme A\_\_\_\_\_.
- 20) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Mme A\_\_\_\_\_ n'avait pas avancé d'arguments ou pièces nouvelles susceptibles d'influer sur le sort du litige. C'était à juste titre que le TAPI était parvenu à la conclusion que la question portant sur la réserve de M. D\_\_\_\_\_ n'était plus litigieuse, l'AFC-GE ayant admis ladite réserve, ce qui n'était pas contesté. Bien qu'une exhérédation entachée d'un vice doive en effet être contestée par une action en justice, dans le cas d'espèce, l'aboutissement d'une telle action n'aurait en rien changé la situation de M. D\_\_\_\_\_ sur le plan fiscal, l'AFC-GE ayant reconstitué la réserve de celui-ci, comme l'affirmait, par ailleurs, Mme A\_\_\_\_\_ dans la partie « EN FAIT » de son recours. Partant, l'accord passé entre les héritiers n'était pas une étape essentielle.

La seule question encore litigieuse était le fait que les héritiers aient décidé de reconstituer la réserve héréditaire de M. D\_\_\_\_\_ sur la seule part de Mme A\_\_\_\_\_, ce dont l'AFC-GE avait refusé de tenir compte à juste titre. En

effet, l'autorité n'était pas liée par une clé de répartition différente de celle découlant de la loi.

Le fond du recours portait sur le fait que la prise en compte d'une part héréditaire de 5/16<sup>ème</sup> en faveur de Mme A\_\_\_\_\_ avait pour elle de lourdes conséquences financières. Or, donner droit à cette conclusion contreviendrait au principe de la légalité, selon lequel les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi. En retrouvant sa qualité d'héritier réservataire, les autres héritières se retrouvaient dans la situation comme si la clause d'exhérédation n'avait pas existé. Le TAPI avait ainsi relevé, à juste titre, que la quotité disponible devait être partagée, à parts égales, entre Mme A\_\_\_\_\_ et Mme E\_\_\_\_\_.

- 21) M. B\_\_\_\_\_ a commenté la réponse de l'AFC-GE.

Il estimait toujours que la décision querellée violait le droit à l'égalité et le principe de l'imposition selon la capacité économique. En effet, Mme A\_\_\_\_\_ allait recevoir une part héréditaire de 1/8<sup>ème</sup> alors que l'impôt dont elle allait devoir s'acquitter était calculé sur la base d'une part héréditaire de 5/16<sup>ème</sup> qu'elle ne percevrait pas.

- 22) Dans sa réplique du 9 janvier 2018, Mme A\_\_\_\_\_ a intégralement persisté dans ses conclusions.

M. D\_\_\_\_\_ faisant l'objet d'une mesure de protection et étant représenté dans la succession de feu sa mère par le Service de Protection des adultes (ci-après : SPAd), les craintes de l'AFC-GE d'une transaction simulée entre les héritiers de la *de cuius* qui tendrait à réduire la masse taxable par la reconstitution factice de la réserve héréditaire pouvaient être écartées.

- 23) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## EN DROIT

- 1) a. Le recours a été interjeté en temps utile devant la juridiction compétente (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 68 al. 1 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25).
- b. La procédure de réclamation auprès de l'AFC-GE et le recours au TAPI ont tous deux été diligentés par l'exécuteur testamentaire.

Selon 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. Ainsi, même si l'exécuteur testamentaire peut en être le destinataire, les héritiers ont le droit de contester la décision de taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_629/2008 du 30 mars 2009 consid. 1.3 ; Grégoire PILLER in Pascal PICHONNAZ/Bénédict FOEX/Denis PIOTET, Commentaire romand – Code civil II, 2016, p. 484 n.56 ad art. 518 CC).

c. En l'espèce, la recourante a été instituée comme héritière par la défunte, à parts égales avec la fille de cette dernière. En sa qualité d'héritière instituée, la recourante est la seule à être une héritière de la 5<sup>ème</sup> catégorie et les droits dus sur sa part de la succession ont été calculés selon un barème correspondant. Le jugement litigieux portant sur la quotité de sa part successorale et, par conséquent, sur le montant des droits dus sur la succession, la recourante est une débitrice des droits sur la succession selon l'art. 53 al. 1 LDS. Elle a ainsi la qualité pour contester le jugement du TAPI. Pour le surplus, l'exécuteur testamentaire a soutenu les conclusions prises par la recourante.

Partant, son recours sera déclaré recevable.

2) Est litigieuse la question de savoir sur quelle quote-part de succession doivent être calculés les droits de succession de la recourante.

a. L'impôt sur les successions frappe notamment toute transmission de biens résultant d'un décès ou d'une déclaration d'absence, à quelque titre que cette transmission ait lieu (art. 1 al. 2 let. a LDS). Les droits de succession 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). Il est distrait de toute succession ouverte dans le canton de Genève les dettes non prescrites dont elle est grevée (art. 14 al. 1 LDS). Il s'agit de dettes de la personne décédée, existant avant sa mort et que reprennent les héritiers. Selon l'art. 16 let. a LDS, les droits de succession sont calculés sur les parts héréditaires nettes.

b. Au sens de l'art. 54 LDS, les héritiers légaux et institués sont tenus dans tous les cas, solidairement et sur tous leurs biens, au paiement des droits, intérêts, frais et émoluments dus sur les parts héréditaires, legs, rentes et autres libéralités (al. 1). Les héritiers, usufruitiers, légataires, bénéficiaires et attributaires d'assurances, de rentes et de libéralités, les tuteurs et curateurs, administrateurs d'office et liquidateurs officiels, par le fait desquels des contraventions ont eu lieu, en sont personnellement responsables (al. 2).

Ainsi, les droits de succession sont dus par les héritiers sur leurs parts respectives (art. 2 LDS et 53 al. 1 LDS). En outre, le calcul de ces droits doit se



faire sur les parts héréditaires nettes, soit celles obtenues après déduction du passif de la succession.

c. La loi fiscale lie en principe l'imposition des successions et donations aux transferts et institutions du droit civil ; elle peut s'écarter du droit civil pour donner une définition propre des cas d'imposition, mais, en vertu du principe de la légalité de l'impôt, elle doit le dire expressément. Lorsque la norme opère clairement son rattachement au droit civil, elle doit être appréciée dans le contexte du droit civil et les concepts du droit civil être pris dans leur acception civile (ATA/682/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3a ; ATA/414/2008 du 26 août 2008 consid. 6a).

d. L'art. 560 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) prévoit que les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession à l'ouverture de celle-ci. Selon l'art. 471 ch. 1 CC, pour un descendant, la réserve est de trois quarts de son droit de succession. La quotité disponible se calcule suivant l'état de la succession au jour du décès (art. 474 al. 1 CC).

L'art. 477 CC prévoit deux cas de figure où un héritier réservataire peut être exhéredé : lorsque l'héritier a commis une infraction pénale grave contre le défunt ou l'un de ses proches (ch. 1) ou lorsqu'il a gravement failli aux devoirs que la loi lui impose envers le défunt ou sa famille (ch. 2).

L'art. 479 CC précise que l'exhérédation n'est valable que si le défunt en a indiqué la cause dans l'acte qui l'ordonne (al. 1). La preuve de l'exactitude de cette indication sera faite, en cas de contestation de la part de l'exhéredé, par l'héritier ou le légataire qui profite de l'exhérédation (al. 2). Si cette preuve n'est pas faite ou si la cause de l'exhérédation n'est pas indiquée, les volontés du défunt seront exécutées dans la mesure du disponible, à moins qu'elles ne soient la conséquence d'une erreur manifeste sur la cause même de l'exhérédation (al. 3).

En cas d'action en réduction (art. 522 CC), la réduction s'opère au marc le franc contre tous les héritiers institués et les autres personnes gratifiées, si la disposition ne révèle pas une intention contraire à son auteur (art. 525 al. 1 CC).

La violation des devoirs de famille, au sens de l'art. 477 ch. 2 CC, peut résulter non seulement d'une omission, mais également d'un acte positif comme des voies de fait ou des atteintes à l'honneur. Elle peut être commise intentionnellement ou par négligence, mais doit être illicite. L'art. 477 ch. 2 CC suppose en effet une violation des devoirs imposés par la loi et issus du droit de la filiation (art. 277 ss CC), de la famille (art. 328 ss CC) ou du mariage (art. 159 ss CC). Il peut notamment s'agir du devoir d'aide, d'égards et de respects mutuels que parents et enfants se doivent (art. 272 CC), de l'obligation d'entretien due par les père et mère (art. 276 ss CC), du devoir de fournir des aliments à des parents en ligne directe dans le besoin (art. 328 CC) et du devoir de fidélité, d'assistance et d'entretien réciproque entre époux (art. 159 et 163 CC). La

violation d'un devoir moral ou d'une obligation contractuelle, de même qu'un comportement contraire à la volonté du de cujus, ne sont pas des motifs pouvant justifier une exhérédation. La violation des devoirs de famille doit être objectivement et subjectivement grave. Elle doit être propre à justifier une privation du droit à la réserve. Il faut pour cela que l'acte incriminé soit de nature à miner la communauté familiale et qu'il ait effectivement eu un tel résultat (Paul-Henri STEINAUER in Pascal PICHONNAZ/Bénédict FOEX/Denis PIOTET, op. cit., p. 112 n.11 ad art. 477 CC).

Selon la jurisprudence, ne peuvent pas être exhéredés, faute de cause suffisante, le fils qui a eu envers son père une conduite irrévérencieuse et déloyale dans des relations d'affaires avec lui, l'enfant qui témoigne en justice de manière conforme à la vérité contre un de ses parents alors qu'il n'y était pas obligé, l'époux qui par des placements spéculatifs a conduit son conjoint à perdre des sommes importantes, l'héritier qui dans un excès de colère démolit un mur de jardin fraîchement construit par le de cujus, l'enfant qui, au décès de son père, envoie un faire-part différent de celui envoyé par sa mère et dur envers celle-ci, ou encore l'enfant adoptif qui ne se soucie pas de l'un de ses parents souffrant d'une grave maladie (Paul-Henri STEINAUER in Pascal PICHONNAZ/Bénédict FOEX/Denis PIOTET, op. cit., p. 112 - 113 n.14 ad art. 477 CC et jurisprudence citée).

Dans l'examen des motifs d'exhérédation visés à l'art. 477 CC, le juge bénéficie d'un large pouvoir d'interprétation ; il doit notamment prendre en compte divers éléments, comme les habitudes et les conceptions du cercle des personnes concernées, le degré de parenté, la faute de l'héritier, l'éventuelle faute concomitante du de cujus et le conflit avec d'autres devoirs légaux ou moraux (Paul-Henri STEINAUER in Pascal PICHONNAZ/Bénédict FOEX/Denis PIOTET, op. cit., p. 112 n.11 ad art. 477 CC).

e. La décision des héritiers ou légataires de répartir leurs parts respectives d'une manière différente de celle découlant des dispositions légales ou testamentaires ne peut pas priver l'État des droits qui lui sont dus en vertu de ces dernières. Cela découle de la coexistence de dispositions de droit civil et de droit fiscal qui ne poursuivent pas les mêmes finalités. Les premières accordent à chaque personne physique la liberté d'organiser ce qu'il advient de ses biens après son décès, tandis que les deuxièmes concernent le traitement fiscal en faveur de l'État des valeurs revenant aux bénéficiaires, selon des règles qui s'imposent à ces derniers et qui ne prennent plus en considération la volonté du de cujus (ATA/1310 du 8 décembre 2015 consid. 6).

Les actes juridiques postérieurs à la naissance de la dette d'impôt n'entrent pas en considération pour le calcul de l'impôt. Cela est conforme au but de la loi qui est de frapper l'augmentation de la capacité contributive de l'acquéreur de biens transférés pour cause de mort dans son patrimoine. Sauf exception prévue

par la loi, toute attribution dont la cause n'est pas la mort échappe à l'impôt successoral. Par conséquent, le fisc n'est pas lié par les contrats passés entre les héritiers concernant le partage de la succession et le contribuable ne doit pas avoir la possibilité de modifier à son gré l'assiette de l'impôt en se livrant à des combinaisons dont le fisc pourrait pâtir. L'imposition doit se faire suivant la quote-part successorale de chaque héritier et non suivant la part qui lui est effectivement attribuée par la convention de partage (ATA/131/1999 du 2 mars 1999 consid. 3c et les références citées).

f. Le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'État (art. 5 al. 1 et 36 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101)). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst., qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul doivent être définis par la loi (ATF 135 I 130 consid. 7.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_858/2014 du 17 février 2015 consid. 2.1 ; 2C\_160/2014 du 7 octobre 2014 consid. 5.2). Il exige non seulement que le cercle des contribuables mais également que les exceptions à l'assujettissement soient définies dans une loi au sens formel (ATF 122 I 305 consid. 6b/dd ; 103 Ia 505 consid. 3a).

Les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive (ATA/459/2018 du 8 mai 2018 consid. 3 ; ATA/126/2018 du 6 février 2018), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1.).

- 3) En l'espèce, à l'évidence aucun des motifs d'une exhérédation visés à l'art. 477 CC n'est réalisé. En ne prenant pas de ses nouvelles, alors qu'elle était malade, M. D\_\_\_\_\_ n'a pas, au sens de l'art. 477 CC, gravement violé les devoirs familiaux qu'il avait envers sa défunte mère. La clause d'exhérédation n'était, compte tenu de sa teneur même, manifestement pas valable. Ainsi, c'est à bon droit que l'AFC-GE a procédé à la taxation de la succession en rétablissant la réserve de M. D\_\_\_\_\_. Elle était fondée à admettre la réserve héréditaire à concurrence de 3/8<sup>ème</sup> de la succession correspondant à ladite réserve.

Le testament de la défunte prévoyait expressément que son héritage devait être partagé par parts égales entre sa fille et la recourante. C'est donc à juste titre que le TAPI a retenu que la quotité disponible de CHF 458'756.20 (CHF 734'010.- moins la réserve de M. D\_\_\_\_\_ de CHF 275'253.80) devait être partagée entre Mme E\_\_\_\_\_ et la recourante. L'arrangement auquel les héritiers ont procédé relève du pur accord privé et n'a que des conséquences civiles et non

fiscales. De par le fait que la naissance de la dette d'impôt a lieu au moment de l'ouverture de la succession, ni l'accord entre les héritiers du 1<sup>er</sup> mars 2018, ni la transaction judiciaire du 10 juillet 2018 n'ont d'effets sur l'établissement des droits dus par chaque héritier de la succession. En effet, le fisc n'est pas lié par une clé de répartition différente de celle découlant de la loi et des dispositions testamentaires. Partant, l'AFC-GE a correctement calculé les droits de succession sur un montant de CHF 229'378.10, de sorte que la recourante ne peut pas se prévaloir du principe de la capacité contributive car elle aurait, de par la loi, en réalité bénéficié d'une part lui permettant de s'acquitter des droits dus.

Au vu de ce qui précède, les droits de succession ont été calculés de manière conforme au droit et le jugement du TAPI doit être confirmé.

Mal fondé, le recours sera, donc, rejeté.

- 4) Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge solidaire de la recourante et de l'exécuteur testamentaire (art. 87 al. 1 LPA), ce dernier ayant appuyé les conclusions de celle-ci. La recourante succombant, il n'y a pas lieu de lui allouer une indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 26 octobre 2018 par Madame A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 septembre 2018 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 700.- à la charge de Madame A\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_, solidairement entre eux ;

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

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF – RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 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 ;

communique le présent arrêt à Me Philippe Pasquier, avocat de la recourante, à l’administration fiscale cantonale, à Monsieur B\_\_\_\_\_, ainsi qu’au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

K. De Lucia

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :