

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/779/2017-ICC

ATA/1105/2018

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 16 octobre 2018**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Maître A\_\_\_\_\_ et l'hoirie de feu Monsieur B\_\_\_\_\_ , soit Madame C\_\_\_\_\_ ,  
Monsieur D\_\_\_\_\_ , Mesdames E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_**  
représentés par Maître A\_\_\_\_\_ , exécuteur testamentaire et avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
15 janvier 2018 (JTAPI/32/2018)**

---

## EN FAIT

1. Selon les informations figurant dans la base de données de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), feu Monsieur B\_\_\_\_\_ est arrivé en Suisse le 25 mars 1999. Le 18 mai 2001, il a annoncé son séjour à Genève. Le 25 mars 2004, l'OCPM l'a mis au bénéfice d'une autorisation d'établissement. Du 7 août 2001 jusqu'à son décès, le \_\_\_\_\_ il 2012, il a habité à l'adresse\_\_\_\_\_, route de G\_\_\_\_\_.
2. Par acte notarié du 5 juin 2001, indiquant qu'il « demeur[ait] » à Genève, il a acquis l'appartement, sis à l'adresse précitée. Ledit acte précise notamment que ce bien immobilier était acquis « pour l'établissement de [la] résidence principale » de l'acquéreur (p. 8, § 4).
3. Le 11 juin 2001, le défunt a transféré à Genève le siège de la société H\_\_\_\_\_SA (« exercice de l'activité d'une société holding (prise et administration de participations) dans le domaine financier et les domaines apparentés »), dont il était l'actionnaire unique et l'un des administrateurs. Cette société, dont le siège se trouvait à l'adresse « rue I\_\_\_\_\_, c/o J\_\_\_\_\_ SA », se trouvait précédemment à Nyon (VD). Me A\_\_\_\_\_ en est l'administrateur président.
4. Par « convention » du 20 décembre 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a accepté la demande de feu B\_\_\_\_\_ tendant à être imposé, jusqu'en 2010, selon le régime d'imposition d'après la dépense, soit sur une dépense annuelle de CHF 350'000.-.
5. Le 10 juin 2011, il a requis la reconduction de ce régime d'imposition (sur une dépense annuelle de CHF 370'000.-) pour les années fiscales 2011 à 2015, ce que l'AFC-GE a accepté.
6. Le 17 octobre 2011, à Genève, il a rédigé un « testament », dont il indiquait déposer l'original auprès de l'étude d'avocats K\_\_\_\_\_, à Genève, « pour les bons soins de [s]on conseiller Me A\_\_\_\_\_ », aux termes duquel il indiquait notamment :  
  
« 1-, De nationalité italienne, je suis domicilié à Genève au\_\_\_\_\_, route de G\_\_\_\_\_, 1206 Genève, au bénéfice d'une autorisation de séjour depuis le 25 mars 1999.  
  
2-, Je déclare soumettre les présentes dispositions à l'application du droit suisse, pays de mon domicile. ».

Aux termes de cet acte, il désignait Me A\_\_\_\_\_ en tant qu'exécuteur testamentaire.

7. Il est décédé en France (à Beury) le \_\_\_\_\_ 2012, lors d'un accident de la circulation. L'acte de décès, selon lequel il était domicilié à Genève (\_\_\_\_\_, route de G\_\_\_\_\_), a été dressé à Beury le 16 avril 2012.
8. Le 16 août 2016, Me A\_\_\_\_\_, en sa qualité d'exécuteur testamentaire, a déposé auprès de l'AFC-GE la déclaration de succession, y indiquant notamment l'adresse genevoise de celui-ci (\_\_\_\_\_, route de G\_\_\_\_\_) et l'identité de ses héritiers, soit ses quatre enfants, domiciliés en Espagne. Il a notamment joint : une copie du testament olographe du défunt daté du 17 octobre 2011 ; le certificat d'héritiers homologué par la Justice de paix le 3 décembre 2012, faisant état de la comparution de deux témoins ayant « attesté pour vérité et notoriété (...) avoir connu M. B\_\_\_\_\_ (...), chef d'entreprise, domicilié en son vivant à Genève, route de G\_\_\_\_\_ 2 » ; le procès-verbal d'inventaire au décès, indiquant comme adresse du défunt\_\_\_\_\_, route de G\_\_\_\_\_ ; les comptes commerciaux de H\_\_\_\_\_SA, pour les exercices 2011 et 2012, dont les actifs s'élevaient à CHF 13'702'273.39 ; une liste des avoirs mobiliers du défunt, indiquant notamment la valeur des titres que celui-ci détenait dans ladite société (CHF 13'304'886.-) et une liste faisant état de cinquante-neuf immeubles sis en Espagne, dont le défunt était propriétaire.
9. Par courrier du 1<sup>er</sup> décembre 2016, l'exécuteur testamentaire a fait savoir à l'AFC-GE que la succession avait été ouverte et fiscalisée en Espagne, « pays dans lequel ce dernier était vraisemblablement réellement domicilié à son décès ». Il demandait donc de suspendre la procédure de taxation de la succession afin d'éviter une problématique de double imposition et lui permettre de réunir « toute information utile ».
10. Par courrier du 13 décembre 2016, l'AFC-GE a répondu que, selon les informations en sa possession, le défunt était domicilié à Genève au jour de son décès, où il était d'ailleurs taxé d'après la dépense, et que, par conséquent, la suspension requise ne se justifiait pas.
11. Par bordereau de droits de succession du 15 décembre 2016, l'AFC-GE a taxé l'hoirie à hauteur de CHF 1'576'047.- sur la base d'un avoir net imposable de CHF 26'830'436.-.
12. Par réclamation du 17 janvier 2017, l'hoirie a contesté ce bordereau.
- Le défunt, de nationalité italienne, était domicilié en Espagne, à Benidorm, où il était propriétaire d'une « importante propriété » et où il passait tout son temps. Il avait conservé dans ce pays l'ensemble de ses attaches familiales, puisque ses quatre enfants y résidaient, ainsi que son ex-épouse et sa compagne. Il avait en outre maintenu de nombreux liens amicaux et sociaux dans cette région. Du point de vue économique, l'essentiel de son patrimoine était constitué de biens (immobiliers) espagnols.

Si, lors de l'achat de l'appartement à Genève le 5 juin 2001, il avait eu l'intention d'y séjourner de manière permanente, il n'avait jamais réalisé ses intentions, compte tenu de sa situation familiale « compliquée » en Espagne. Il y avait en effet eu deux filles d'un premier mariage et des jumeaux (encore mineurs) hors mariage avec une compagne, dont il s'était ensuite séparé. Il avait par la suite refait sa vie avec une nouvelle compagne, qui résidait également à Benidorm. En raison de la gestion de ses affaires immobilières « très compliquées », il était resté résident « de fait » dans ce pays. Il n'avait d'ailleurs jamais annoncé aux autorités fiscales espagnoles son départ en Suisse, autorités auxquelles il avait continué à payer ses impôts. Pour toutes ces raisons, il n'avait pas quitté son domicile en Espagne. Ses venues à Genève s'étaient réduites à deux séjours (de deux à trois jours) par année. Il avait ainsi été considéré par le fisc espagnol comme ayant toujours eu son domicile fiscal dans ce pays. Sa succession avait été ouverte et imposée dans ce pays. Bien que titulaire d'une autorisation d'établissement en Suisse, il avait toujours conservé son domicile civil et fiscal en Espagne où il avait maintenu l'ensemble de ses attaches familiales et sociales. Il avait séjourné de manière permanente à Benidorm où il disposait de très importants actifs immobiliers, de sorte que, « tant objectivement que subjectivement », son domicile se situait en Espagne. La succession ne pouvait dès lors pas être ouverte à Genève, seuls les biens immobiliers situés dans ce canton pouvant faire l'objet de droits. Enfin, la position de l'AFC-GE aboutissait à une double imposition de la succession.

L'hoirie a produit plusieurs documents, à savoir une attestation, non datée, établie par le « chef du département de la statistique et de la population de la mairie de Benidorm », selon laquelle le défunt était « enregistré dans le registre municipal des habitants (...) » ; un « certificat d'inscription dans le registre de recensement », daté du 22 janvier 2010, indiquant que le défunt était inscrit dans le registre municipal de Benidorm et qu'il était « habitant de cette municipalité depuis 1979 » ; une écriture d'une étude d'avocats d'Alicante, datée du 12 janvier 2017, indiquant qu'elle « collabor[ait] en Espagne » dans la gestion du patrimoine du défunt, qu'au vu de la législation de ce pays, ce dernier était « résident fiscal » dans ce pays jusqu'à son décès et que, pour cette raison « sera suivie la procédure administrative du calcul fiscal sur [sa] succession » ; une décision du Ministère des finances de Benidorm du 16 octobre 2012, prise en application du « règlement de l'impôt sur les successions de les donations » accordant à « L\_\_\_\_\_, SL » une prolongation de délai au 3 avril 2013 pour produire « des documents ou de la déclaration » suite au décès de feu B\_\_\_\_\_ ; une correspondance datée du 25 novembre 2013 que ledit ministère (section des successions et donations) a adressée à la fille aînée du défunt, Madame E\_\_\_\_\_, lui demandant de fournir divers documents relatifs au patrimoine du défunt et une « communication du début de la procédure d'inspection », datée du 14 septembre 2016, que le « département de l'inspection fiscale » d'Alicante a adressée à la fille cadette du défunt, Madame F\_\_\_\_\_, lui demandant de se présenter dans ses

locaux le 11 octobre 2016, munie de divers documents relatifs au patrimoine du défunt.

13. Par décision du 30 janvier 2017, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Le défunt avait été titulaire d'une autorisation d'établissement. Selon les registres publics, il avait été domicilié dans le canton de Genève depuis 2001 et sans interruption. Son dernier domicile dans le canton avait été confirmé à plusieurs reprises. Il avait déposé deux demandes d'imposition sur la base de la dépense pour les années fiscales 2006 à 2015. En outre, dans le certificat d'héritiers et dans le testament du défunt, il était précisé que celui-ci était domicilié à Genève. Ainsi, selon les circonstances reconnaissables pour les tiers, le défunt était domicilié en Suisse à son décès. Elle était par conséquent compétente pour taxer la succession litigieuse.

14. Par acte du 3 mars 2017, l'hoirie et l'exécuteur testamentaire ont recouru conjointement devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision, dont ils ont requis annulation.

Le défunt avait été domicilié en Espagne, à Benidorm, commune dans laquelle il était propriétaire de différents biens immobiliers, dont notamment une « importante villa ». Il avait quitté le domicile familial de Rome en 1977 pour s'installer à Benidorm, station balnéaire ayant connu un développement important dans les années 1970. Il avait connu un grand succès professionnel dans le domaine immobilier en Espagne. En 1981, il s'était marié avec une ressortissante espagnole originaire de Benidorm, avec laquelle il avait eu deux enfants, E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_. En 1998, il avait noué des relations d'affaires avec des partenaires professionnels en Suisse, plus précisément à Nyon, avec lesquels il avait procédé à des investissements dans l'immobilier et les matières premières en Argentine. Il avait ainsi passé, durant cette période, « un peu de temps à Nyon mais aussi en Argentine ». Dans le cadre de ces nouvelles activités, entreprises en parallèle avec celles conduites en Espagne, il avait, le 29 juin 1998, constitué à Nyon H\_\_\_\_\_SA. Dans ce contexte, il avait été convenu que sa famille le rejoignît en Suisse pour s'y installer. Il avait alors porté son choix sur Genève et y avait transféré le siège de ladite société, afin de conduire ses différentes opérations immobilières à l'étranger. Dans ce canton, il avait également acquis, le 5 juin 2001, un appartement. Les problèmes de scolarité de ses filles, liés au refus de son épouse de venir s'installer en Suisse, n'avaient cependant jamais permis de mettre ses intentions à exécution. Ses relations conjugales s'étant alors fortement détériorées, il avait eu une relation hors mariage avec une nouvelle compagne vivant à Benidorm, ce qui avait conduit au divorce, prononcé en 2002 par les juridictions de Benidorm.

Sa prise de domicile à Genève avec sa famille ne s'était ainsi jamais concrétisée, puisque sa première épouse était toujours restée à Benidorm avec

leurs deux filles. Sa nouvelle compagne vivait également dans cette ville, où elle avait donné naissance à des jumeaux en février 2004. Les liens avec cette compagne s'étaient ensuite également détériorés et terminés par une séparation en 2008. En février 2010, il avait rencontré une nouvelle compagne, vivant aussi à Benidorm, avec laquelle il avait refait sa vie.

Il n'avait jamais annoncé aux autorités fiscales espagnoles son départ pour la Suisse. Il avait ainsi continué à payer ses impôts en Espagne, comme le démontraient ses déclarations fiscales espagnoles pour les années 2007 à 2011, jointes au recours.

Il avait conservé en Espagne l'ensemble de ses attaches familiales, ainsi que ses nombreux liens amicaux et sociaux. Il avait passé tout son temps dans sa propriété espagnole. Il ne s'était rendu à Genève que deux à trois fois par année (pour un séjour de seulement deux à trois jours) pour y suivre les affaires de sa société H\_\_\_\_\_SA, dont la seule activité consistait à détenir des biens immobiliers en Espagne ou des participations financières dans des sociétés immobilières espagnoles. C'était de l'Espagne, où il recherchait les opérations immobilières prometteuses, qu'il administrait les affaires de cette société.

Les autorités fiscales espagnoles avaient considéré que le défunt avait sa résidence fiscale en Espagne à son décès, comme le confirmait l'attestation établie par le fisc d'Alicante. L'attestation de son avocat espagnol ainsi que le certificat de résidence de la commune de Benidorm confirmaient également sa domiciliation en Espagne. Sa succession avait ainsi été ouverte dans ce pays, comme l'attestait le courrier du Ministère des finances de Benidorm du 16 octobre 2012, demandant (à la société L\_\_\_\_\_ SL) le dépôt d'une déclaration de succession. Ainsi, la succession ne pouvait pas être ouverte à Genève, de sorte que la décision contestée devait être annulée.

Les recourants ont encore joint les déclarations fiscales espagnoles du défunt pour les années 2007 à 2011, indiquant des revenus brut « du travail » de respectivement EUR 8'013.48 (2007-2009 et 2011) et EUR 10'021.91 en 2010, des revenus brut immobiliers de respectivement EUR 2'523.48 (2007-2009), EUR 1'261.74 en 2009 et EUR 1'800.- en 2011 ainsi que des revenus imposables oscillant entre EUR 4'228.88 (2009) et EUR 6'236.58 en 2010. Ils ont également produit une décision de l'office de la sécurité sociale d'Alicante du 3 février 2012 donnant droit au défunt à une « prestation d'incapacité temporaire », pour le mois de janvier 2012, en raison d'une « fracture fermée des côtes » ; deux factures de consommation d'eau, datées de janvier et avril 2012, que le service municipal d'eau de Benidorm avait adressées à la société M\_\_\_\_\_ SL, sise dans cette ville ; deux factures de consommation d'électricité, pour la période de 22 septembre au 21 octobre 2011, adressées à ladite société ; deux factures de consommation de gaz, pour les périodes du 11 novembre 2012 au 11 janvier 2013 et du 2 juin au 11 juillet 2013, expédiées à l'adresse du défunt à Benidorm ; les factures des

services industriels de Genève (SIG), concernant l'appartement genevois du défunt, indiquant une consommation mensuelle de gaz et d'électricité pour environ CHF 60.-, durant la période du 31 juillet 2001 au 16 septembre 2002, et pour environ CHF 10.-, pendant la période du 11 novembre 2002 au 11 mai 2012 et une attestation de l'administration fiscale d'Alicante, datée du 2 août 2016, certifiant qu'« à [sa] connaissance », le défunt résidait en Espagne jusqu'à son décès.

15. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Quand bien même il semblait que le défunt n'eût pas fait les démarches administratives nécessaires pour quitter officiellement l'Espagne au moment de son départ pour la Suisse, de nombreux éléments constituaient un faisceau d'indices suffisants pour démontrer que, depuis 2001 et jusqu'à son décès, il était domicilié à Genève, où il avait eu la réelle intention de s'établir et où il avait fixé le centre de ses intérêts personnels et professionnels. En juin 2001, le défunt avait acquis un appartement à Genève, l'acte d'achat précisant que cet appartement lui servait de résidence principale. Au cours du même mois, il avait transféré le siège de la société H\_\_\_\_\_SA à Genève, société qui lui servait à conduire ses différentes opérations immobilières à l'étranger ; au moment du décès, cette société avait été valorisée à CHF 13'304'876.-.

Le 13 mars 2004, il avait obtenu une autorisation d'établissement dans le canton de Genève ; ce type de permis de séjour n'était accordé qu'à la condition de séjourner de manière légale et ininterrompue durant cinq ans sur le territoire du canton. Dans son testament olographe du 17 octobre 2011, il avait clairement exprimé que son domicile se situait dans le canton de Genève. L'acte de décès et le certificat d'héritier indiquaient également qu'il était domicilié à Genève avant son décès. Il avait négocié une imposition au forfait dans le canton de Genève, fondée sur une dépense annuelle de CHF 350'000.-, jusqu'en 2010, et, dès 2011, sur une dépense annuelle de CHF 370'000.- ; or, la loi qui fixait les règles de l'imposition d'après la dépense exigeait un assujettissement illimité aux impôts à Genève, soit un domicile dans ce canton. Le défunt n'avait jamais contesté les taxations qui lui avaient été notifiées dès 2001 dans le canton de Genève pour les impôts directs au motif qu'il aurait eu un domicile à l'étranger.

Les diverses attestations de résidence fournies par les recourants n'étaient, à elles seules, pas déterminantes pour reconnaître le domicile du défunt en Espagne. En outre, les éléments imposables déclarés par ce dernier dans ce pays pour les années 2007 à 2011 étaient sans commune mesure avec ses taxations dans le canton de Genève pour la même période. Enfin, le fait d'avoir des enfants, une ex-épouse et une ex-compagne en Espagne ne signifiait pas pour autant que le défunt avait conservé son domicile dans ce pays. Les contribuables mariés, pères ou mères de famille avaient en effet la possibilité de se créer un domicile distinct de leur famille. L'AFC-GE a notamment produit les taxations du défunt pour

l'impôt cantonal et communal 2004 à 2012, à teneur desquelles cet impôt s'était élevé à CHF 95'573.95 pour l'année 2004, 95'849.25 pour 2005, 99'571.80 pour 2006, 100'785.80 pour 2007, 101'045.70 pour 2008, 103'339.35 pour 2009, 100'364.30 pour 2010, 102'570.25 pour 2011 et 26'487.- pour la période du 1<sup>er</sup> janvier au 3 avril 2012.

C'était donc à bon droit que la succession litigieuse avait été ouverte dans le canton de Genève, de sorte que les droits de succession y relatifs devaient être intégralement confirmés.

16. Dans leur réplique, les recourants ont persisté dans leurs conclusions.

Ils ont produit les déclarations de Madame N\_\_\_\_\_, dernière compagne du défunt, et des deux filles de ce dernier, Mmes E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_, affirmant sur l'honneur que celui-ci avait toujours vécu à leurs côtés à Benidorm, ce jusqu'à son décès, et qu'il ne s'était rendu à Genève qu'à de rares fins professionnelles. Ils ont en outre joint un « calendrier des venues [du défunt] à Genève » entre 2007 et 2012, signé par Mmes E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_, indiquant que ce dernier avait séjourné dans ce canton pendant 8 jours en 2007, 4 jours en 2008, 8 jours en 2009, 0 jours en 2010, 4 jours en 2011 et 2 jours en 2012.

17. Par jugement du 15 janvier 2018, le TAPI a rejeté le recours.

Un faisceau d'indices démontrait que le défunt avait eu son dernier domicile à Genève. Les éléments avancés par les recourants visant à établir le domicile espagnol ne suffisaient pas à contrebalancer la force probante des éléments constituant le faisceau d'indices. En l'absence de convention entre la Confédération suisse et l'Espagne interdisant la double imposition des successions, la succession du défunt pouvait être taxée à Genève.

18. Par acte expédié le 16 février 2018 à la chambre administrative de la Cour de justice, l'exécuteur testamentaire et les hoirs ont recouru contre ce jugement, dont ils ont demandé l'annulation. Ils ont conclu à l'annulation des décisions rendues sur réclamation et à la rectification de la décision de taxation de la succession, en ce sens que celle-ci était uniquement ouverte à l'étranger.

Ils ont repris l'argumentation développée devant le TAPI, insistant sur le fait que le de cujus avait tous ses intérêts familiaux (compagne, ex-compagne, enfants, médecins et amis) en Espagne. Les factures d'électricité, de gaz, de courses de nourriture, de prestations de santé ainsi que les nombreuses attestations d'amis, de l'entraîneur sportif du défunt et des établissements scolaires de ses enfants indiquant qu'il allait chercher ses enfants à l'école, démontraient qu'il passait son quotidien à Benidorm. Son urne funéraire reposait dans sa résidence à Benidorm. L'indication relative à son domicile figurant dans son testament était contredite par ces nombreux éléments. Le défunt n'avait jamais annoncé aux



autorités espagnoles son départ en Suisse et était demeuré contribuable en Espagne. L'exécuteur testamentaire suivait les affaires juridiques et patrimoniales du de cujus. Ce dernier, qui était réservé et secret, n'avait jamais été « très expressif » sur ses séjours à Genève et sa véritable vie en Espagne ni sur sa situation personnelle, matrimoniale et familiale. Ce n'est qu'après son décès que l'exécuteur testamentaire avait eu des contacts avec les deux filles adultes du défunt et s'était posé la question du domicile de celui-ci. Ce dernier avait toujours conservé son domicile en Espagne ; il n'avait jamais établi de domicile à Genève.

Les recourants ont, notamment, produit de nombreuses pièces se rapportant aux dépenses effectuées par le défunt en Espagne, à sa villa, ses véhicules ainsi que des déclarations complémentaires de proches et amis quant à son séjour suivi et régulier à Benidorm. Ils ont encore produit copie du permis de conduire espagnol du défunt.

19. Le TAPI n'a pas formulé d'observations.

20. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les actes authentiques signés par-devant notaire par le défunt démontraient sa volonté d'être domicilié à Genève. Il en allait de même de la démarche entreprise par celui-ci pour obtenir un permis de séjour, une imposition forfaitaire à la dépense. Le calendrier des venues à Genève du défunt entre 2007 et 2011, établi postérieurement à son décès, avait été dressé pour les besoins de la cause. Les factures d'eau et d'électricité avaient été adressées à la société M\_\_\_\_\_ SL ; elles n'étaient donc d'aucune utilité. Les factures de gaz produites, adressées au défunt, avaient montré des montants équivalents après son décès. Les factures Vodafone étaient adressées au nom d'une société et non du défunt. Ce dernier, quand bien même il n'avait pas entrepris de démarche pour quitter l'Espagne avant de s'installer en Suisse, avait manifesté clairement son intention depuis 2001 jusqu'à son décès, d'être domicilié à Genève.

21. Dans leur réplique, les recourants ont relevé que les indices de nature purement administrative invoqués par l'AFC-GE n'étaient pas déterminants. L'exécuteur testamentaire n'avait pris conscience du mode de vie de son client qu'à compter de l'ouverture de la succession. Si la situation réelle et effective du défunt lui avait été connue, aucune déclaration de succession n'aurait été déposée.

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

## **EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 68 al. 1 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25).
2. Est litigieuse la question de savoir si la succession du défunt peut être taxée à Genève.
3. Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États, mais ne fondent pas l'imposition elle-même (effet négatif des conventions de double imposition ; ATF 143 II 257 consid. 5.1 ; 117 Ib 358 consid. 3 in fine et les références citées).

Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1 ; 2C\_627/2011 du 7 mars 2011 consid. 3 ; 2C\_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1).

Le droit pour l'AFC-GE de taxer s'examine donc en premier lieu au regard du droit suisse. Le cas échéant, il y aura lieu de vérifier si une convention de double imposition limite ce droit d'imposition. Le sort du présent litige ne dépend ainsi pas de la décision des autorités espagnoles au sujet du dernier domicile du défunt. Le fait que, par hypothèse, ces autorités pourraient retenir que le dernier domicile du défunt se trouvait en Espagne n'emporterait pas nullité de la décision querellée, pas plus qu'il n'en résulterait que le prononcé espagnol devrait être reconnu en Suisse sur la base de l'art. 25 de loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (LDIP - RS 291). En effet, la LDIP ne s'applique pas aux litiges de droit administratif, dont fait partie le droit fiscal (cf. ATF 131 II 62 consid. 2.2, rés. in SJ 2005 I 451).

4. a. La Confédération ne dispose pas de la compétence de percevoir un impôt sur les successions ou donations. Ces impôts sont donc purement cantonaux (art. 3 Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 2; 2C\_242/2014 du 10 juillet 2014 consid. 2.3.1). Les droits de succession sont un impôt qui frappe, notamment, toute transmission de biens résultant d'un décès ou d'une déclaration d'absence, à quelque titre que cette transmission ait lieu (cf. art. 1 al. 1 et 2 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).

b. Aux termes de l'art. 3 al. 1 LDS, est ouverte dans le canton de Genève la succession de celui qui y était domicilié au sens des art. 23ss du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210). L'art. 23 CC stipule que le domicile de toute personne est au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir (al. 1). Nul ne peut avoir en même temps plusieurs domiciles (al. 2). L'art. 24 CC ne s'applique pas dans les rapports internationaux (arrêt du Tribunal fédéral 5A\_725/2010 du 12 mai 2011 consid. 4.2 et les références).

Le domicile fiscal correspond en principe au lieu où se situe le centre de ses intérêts personnels et professionnels de la personne concernée (ATF 138 II 300 consid. 3.2 ; 132 I 29 consid. 4.1.). Il n'est pas nécessaire à cet égard qu'elle ait l'intention d'y demeurer pour toujours ou pour une durée indéterminée. Il suffit qu'elle veuille faire d'un endroit déterminé le centre de ses relations personnelles et économiques et qu'elle lui confère ainsi une certaine stabilité. Le fait qu'une personne a déposé ses papiers ou exerce ses droits politiques dans un autre lieu n'a pas de portée déterminante. Ces circonstances extérieures peuvent toutefois constituer des indices à l'appui du domicile fiscal lorsqu'ils sont confirmés par ailleurs par le comportement de la personne (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 131 I 145 consid. 4.2).

Pour déterminer le domicile fiscal d'une personne qui alterne les séjours à deux endroits différents, notamment lorsque le lieu où elle exerce son activité ne coïncide pas avec le lieu où elle réside, il faut examiner avec lequel de ces endroits ses relations sont les plus étroites (ATF 132 I 29 consid. 4.2 ; 131 I 145 consid. 4.1). Le centre des intérêts vitaux se détermine d'après l'ensemble des événements objectifs extérieurs permettant de reconnaître ces intérêts, et non simplement d'après les souhaits exprimés par la personne concernée ou en fonction de ses déclarations (ATF 123 I 289 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_918/2011 précité consid. 3.2). Ainsi, ce qui importe n'est pas la volonté intime de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; 125 I 54 consid. 2a ; 123 I 289 consid. 2b).

c. Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 Cst., commande aux autorités comme aux particuliers de s'abstenir, dans les relations de droit public, de tout comportement contradictoire ou abusif (ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_832/2013 du 18 mars 2014 consid. 5.1 ; 1C\_495/2013 du 7 janvier 2014 consid. 5). Il découle de ce principe que l'administration et les administrés doivent se comporter réciproquement de manière loyale (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1).

En application de ce principe, une personne ayant requis une autorisation de séjour auprès des autorités suisses en se prévalant de son domicile ou de sa résidence en Suisse et y est fiscalement domiciliée, ne peut ensuite soutenir le contraire. Dans une telle situation, la taxation s'effectuera sur la base du domicile,

qui pourrait s'avérer fictif, compte tenu de l'interdiction d'adopter un comportement contradictoire (Martin ZWEIFERL/Sylvia HUNZIKER, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH/René MATTEOTTI, Internationales Steuerrecht, 2015, art. 4 n. 48, p. 337 et les références citées). Ainsi, le contribuable qui a admis son assujettissement fiscal illimité en Suisse, ne peut pas par la suite le contester dans le cadre d'une procédure en rappel d'impôts ou dans une procédure pénale fiscale, car un tel comportement est contraire à la bonne foi (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_395/2011 du 6 décembre 2011 consid. 5.3, ainsi que les références citées).

d. À teneur de l'art. 560 CC, les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession à son ouverture. La succession fiscale ne crée pas de nouveau rapport de droit fiscal avec les héritiers, mais uniquement une substitution de partie (arrêt du Tribunal fédéral destiné à la publication C\_986/2017 du 28 juin 2018 consid. 5.1 et les références citées).

e. En matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir 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 (ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3). En ce qui concerne le domicile, cela implique qu'il appartient à l'autorité d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir le domicile fiscal déterminant pour l'assujettissement (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 du 27 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C\_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 4.2). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C\_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3).

5. a. En l'espèce, les recourants reconnaissent que le défunt avait, en mars 1999, l'intention de s'installer à Genève, pour y suivre les affaires familiales et diriger H\_\_\_\_\_SA et qu'il avait, à cette fin, acquis un bien immobilier à Genève. Ils soutiennent toutefois que, finalement, les projets de la société s'étant modifiés et son épouse d'alors n'ayant pas souhaité le suivre à Genève, il aurait progressivement limité, dès 2001, ses séjours à Genève. Son domicile était donc toujours resté à Benidorm.

Tant l'ex-épouse que la compagne du défunt que les enfants qu'il a eus avec chacune de ces femmes ainsi que sa nouvelle compagne étaient domiciliés à Benidorm. Les liens affectifs du défunt se trouvaient donc en Espagne. Les factures de médecin produites démontrent également que le défunt a consulté, à plusieurs reprises, en Espagne. Les attestations établies par ses proches et employés doivent être appréciées avec circonspection, tant au vu de l'intérêt que les héritiers peuvent avoir dans le présent litige que du lien de subordination que ces personnes pouvaient avoir avec le défunt. Ainsi, les déclarations de la dernière compagne et des filles du défunt, enregistrées le 21 juin 2017, soit

postérieurement à l'introduction du recours, et le « calendrier » des venues à Genève de celui-ci, que ces dernières ont elles-mêmes établi sont dénuées de force probante ; elles ne sont, au demeurant, corroborées par aucune pièce. Par ailleurs, les recourants ont également produit diverses attestations émises par les autorités espagnoles indiquant que le défunt était « enregistré » ou « inscrit » dans leur registre, en qualité de résident permanent. Les consommations d'électricité et de gaz se rapportant à la propriété espagnole du défunt sont bien plus élevées que les factures des SIG relatives à l'appartement genevois, qui montrent une consommation faible d'électricité et de gaz. Les véhicules automobiles appartenant au défunt, dont plusieurs motos – sport que, selon les éléments au dossier, le de cujus affectionnait –, étaient immatriculés et stationnés en Espagne.

Ces éléments doivent cependant être mis en balance avec les éléments suivants : en mai 2001, le défunt a annoncé à l'OCPM son séjour à Genève. Il a acquis, le 5 juin 2001, un logement qui, selon l'acte de vente et d'achat, était destiné à lui servir de « résidence principale ». En 2004, l'OCPM l'a mis au bénéfice d'une autorisation d'établissement, laquelle était conditionnée à la justification « d'une résidence régulière et ininterrompue en Suisse de cinq ans », conformément à ce que prévoyait le ch. 2 de l'échange de lettres des 9 août et 31 octobre 1989 entre la Suisse et l'Espagne concernant le traitement administratif des ressortissants d'un pays dans l'autre après une résidence régulière et ininterrompue de cinq ans (RS 0.142.113.328.1), étant souligné, que, selon cet acte, les absences de Suisse inférieures à six mois n'interrompaient pas la période de séjour ouvrant le droit à l'autorisation d'établissement si, pendant cette absence, « le ressortissant espagnol conserv[ait] en Suisse le centre de ses intérêts familiaux ».

Par ailleurs, dès 2006, le défunt a été imposé, à sa demande, selon le régime d'imposition d'après la dépense. Or, ce régime ne pouvait lui être accordé que s'il résidait à Genève au cours de cette période (cf. art. 14 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08). Le défunt n'a, à aucun moment, contesté les taxations que l'AFC-GE lui a adressées pour les années 2001 à 2011, admettant de la sorte son assujettissement illimité aux impôts à Genève et, par conséquent, l'existence de son domicile dans ce canton (cf. art. 2 al. 1 et 5 al. 1 LIPP). En outre, les faibles éléments imposables que ce dernier a indiqués dans ses déclarations fiscales espagnoles ne permettent pas de retenir qu'il était taxé sur la base d'un assujettissement illimité en Espagne, étant rappelé qu'il était imposé à Genève sur une dépense annuelle de CHF 350'000.-, puis de CHF 370'000.-.

En juin 2001, le défunt a transféré la société H\_\_\_\_\_SA à Genève. C'est au travers de cette société qu'il détenait, selon les recourants, ses investissements immobiliers en Espagne. La société a été valorisée, au moment du décès du de cujus, à plus de CHF 13'000'000.-.

Par ailleurs, dans son testament olographe du 17 octobre 2011, le défunt a mentionné la Suisse comme étant le pays de son domicile. Il a choisi comme exécuteur testamentaire un avocat genevois. Le certificat d'héritiers homologué par la Justice de paix le 3 décembre 2012, le procès-verbal d'inventaire au décès, l'acte de décès du 16 avril 2012 et de la déclaration de succession du 16 août 2016 indiquent tous Genève comme dernier domicile du défunt.

L'ensemble de ces éléments démontrent que, quand bien même le défunt a conservé de forts liens familiaux et affectifs en Espagne, il a manifesté de manière reconnaissable et déterminée sa volonté d'établir son domicile à Genève. Il convient dès lors de retenir que son dernier domicile se trouvait à Genève.

b. En outre et quand bien même il y aurait lieu de retenir que le centre des intérêts du défunt, au sens de l'art. 23 CC, ne se trouvait pas à Genève au moment de son décès, il conviendrait d'opposer à la succession le domicile fictif que celui-ci aurait créé à Genève. En effet, au regard des nombreuses démarches entreprises par le défunt pour officialiser son domicile genevois, notamment en requérant une autorisation d'établissement et en bénéficiant à Genève du régime fiscal qui a été le sien, le fait de soutenir, à la suite de son décès, qu'il n'avait pas de domicile à Genève, revient à agir de manière contradictoire. Un tel procédé ne mérite pas protection. Dès lors qu'à la suite de la succession, il ne s'est pas créé de nouveau rapport de droit fiscal avec les héritiers, mais uniquement une substitution de parties, le comportement fiscal du défunt est opposable aux héritiers. Ceux-ci, ainsi que l'exécuteur testamentaire, qui a rempli la déclaration de succession et indiqué avoir suivi les affaires du défunt, se heurtent ainsi à l'interdiction d'agir de manière contradictoire en soutenant que le défunt n'était pas domicilié à Genève au moment de son décès.

Pour ce motif également, il convient de retenir que le dernier domicile du défunt se trouvait à Genève.

C'est à bon droit que l'intimée a ouvert sa succession en application de l'art. 3 al. 1 LDS.

6. Pour les successions ouvertes dans le canton de Genève, les droits sont dus sur tous les biens qui en dépendent, quelle que soit leur nature et dans quelque lieu qu'ils soient situés, à l'exception des immeubles situés hors du canton, à condition qu'il n'en résulte pas une double imposition contraire au droit fédéral et aux traités internationaux (art. 4 al. 1 LDS).

Il n'existe aucune convention entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les successions, étant relevé que la convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le

revenu et sur la fortune (RS 0.672.933.21) ne s'applique pas aux impôts sur les successions (cf. art. 2 a contrario).

Au vu de ce qui précède, les droits de succession ont été prélevés de manière conforme au droit.

Mal fondé, le recours sera, donc, rejeté.

7. Au vu de l'issue du litige, l'émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 16 février 2018 par Maître A\_\_\_\_\_ et l'hoirie de feu Monsieur B\_\_\_\_\_, à savoir Madame C\_\_\_\_\_, Monsieur D\_\_\_\_\_ et Mesdames E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_, contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 janvier 2018 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF de 1'000.- à la charge de Maître A\_\_\_\_\_ et l'hoirie de feu Monsieur B\_\_\_\_\_, à savoir Madame C\_\_\_\_\_, Monsieur D\_\_\_\_\_ et Mesdames E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_, 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 ;

communiqué le présent arrêt à Me A\_\_\_\_\_, exécuteur testamentaire et avocat des  
recourants, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal  
administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

D. Werffeli Bastianelli

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :