



POUVOIR JUDICIAIRE

A/1342/2017-ICC

ATA/63/2020

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 21 janvier 2020**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

L'hoirie de feu Monsieur A\_\_\_\_\_, à savoir Madame B\_\_\_\_\_, Monsieur C\_\_\_\_\_,  
Madame D\_\_\_\_\_, Monsieur E\_\_\_\_\_, Madame F\_\_\_\_\_, Madame G\_\_\_\_\_,  
Monsieur H\_\_\_\_\_, Madame I\_\_\_\_\_, Madame J\_\_\_\_\_ et les enfants mineurs  
Monsieur K\_\_\_\_\_ et Monsieur L\_\_\_\_\_  
tous représentés par Me Étienne Junod, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
19 août 2019 (JTAPI/725/2019)**

---

## EN FAIT

- 1) a. Monsieur A\_\_\_\_\_, ressortissant espagnol né le \_\_\_\_\_ 1918, a épousé en premières noces Madame Z\_\_\_\_\_. Cette dernière est décédée le \_\_\_\_\_ 2009.  
b. De cette union sont issus trois enfants, Madame B\_\_\_\_\_ et Messieurs M\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_.
- 2) a. Selon les informations figurant dans la base de données de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), produites par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), M. A\_\_\_\_\_ est arrivé en Suisse le 3 mars 1983. Il a bénéficié d'une autorisation de séjour, puis d'une autorisation d'établissement dès le 3 avril 1990.  
b. Selon ces mêmes informations, il a habité à Genève dès le 1<sup>er</sup> octobre 1984 et dès le 1<sup>er</sup> janvier 2000, à l'adresse \_\_\_\_\_, av. O\_\_\_\_\_.
- 3) L'AFC-GE a mis M. A\_\_\_\_\_ au bénéfice d'un régime d'imposition d'après la dépense pour les années 1982 à 1986, 1987 à 1989, 1992 à 1995, 1998 à 2002, 2003 à 2007 et 2008 à 2012, au travers de conventions renouvelées pour chaque période.
- 4) a. En janvier 2011, M. A\_\_\_\_\_ a épousé Madame X\_\_\_\_\_. Ils avaient précédemment eu un fils, Monsieur U\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1967, reconnu par feu Monsieur Y\_\_\_\_\_, frère de M. A\_\_\_\_\_.  
b. M. U\_\_\_\_\_ réside au \_\_\_\_\_, chemin V\_\_\_\_\_ à Genève.
- 5) Le 31 mars 2011, MM. A\_\_\_\_\_ et U\_\_\_\_\_ ont déposé une demande en reconnaissance de leur filiation et de rectification de l'état civil, déclarée irrecevable par les tribunaux madrilènes.  

Dans ce cadre, Mme X\_\_\_\_\_ a indiqué par courrier du 29 avril 2011 qu'elle et son mari étaient domiciliés à Madrid, mais qu'ils effectuaient un séjour à Genève pour des raisons médicales.
- 6) a. Le 8 avril 2011, Mme B\_\_\_\_\_ a déposé une demande de mise sous tutelle de son père devant les tribunaux de Madrid, soutenant qu'au vu de son état de santé, il n'était plus capable de discernement.  
b. Par jugement du 9 décembre 2011, les tribunaux madrilènes ont décliné leur compétence en raison du domicile à Genève de M. A\_\_\_\_\_.
- 7) Le 18 avril 2011, M. A\_\_\_\_\_ a rédigé à Madrid un testament en espagnol par-devant notaire.

Il avait été identifié grâce à son document national d'identité et avait indiqué résider en Suisse, « avec domicile à Genève au \_\_\_\_\_, av. O\_\_\_\_\_ ». Il soumettait sa succession à sa loi nationale, soit le Code civil espagnol, et désignait deux exécuteurs testamentaires MM. P\_\_\_\_\_ et Q\_\_\_\_\_.

- 8) Le 21 avril 2011, M. A\_\_\_\_\_ a pris un vol de Madrid à Genève.
- 9) a. À la suite de demandes déposées le 7 octobre 2011 par Mme X\_\_\_\_\_ et M. U\_\_\_\_\_, le Tribunal civil de première instance de Genève (ci-après : TPI) a dit par jugements du 6 janvier 2012 que M. Y\_\_\_\_\_ n'était pas le père de M. U\_\_\_\_\_ (JTPI/\_\_\_\_\_/2012) et que M. A\_\_\_\_\_ en était le père biologique (JTPI/\_\_\_\_\_/2012).  
b. Les demandes de révision de ces jugements déposées par Mme B\_\_\_\_\_ ont été rejetées ou déclarées irrecevables.
- 10) M. A\_\_\_\_\_ est décédé à l'Hôpital R\_\_\_\_\_ à Genève le \_\_\_\_\_ 2012. La confirmation de l'annonce de décès du \_\_\_\_\_ 2012, ainsi que la déclaration de décès, indiquent un domicile à Genève au \_\_\_\_\_, av. Z\_\_\_\_\_.
- 11) Par courrier du 17 juillet 2012 adressé à M. U\_\_\_\_\_, l'AFC-GE a invité les héritiers du défunt à remplir la déclaration de succession.
- 12) Par ordonnance du 7 août 2012, la Justice de paix a admis la requête en bénéfice d'inventaire, déposée par Mme B\_\_\_\_\_ et MM. C\_\_\_\_\_ et M\_\_\_\_\_, en commettant Me N\_\_\_\_\_, notaire, aux fins de dresser l'inventaire de la succession. Il était précisé que le défunt était domicilié au \_\_\_\_\_, av. O\_\_\_\_\_ à Genève.
- 13) Le procès-verbal d'inventaire a été déposé le 27 mars 2014. Il mentionnait également un domicile au \_\_\_\_\_, av. O\_\_\_\_\_ à Genève.
- 14) Par décision du 30 juin 2014 (DJP/\_\_\_\_\_/2014), la Justice de paix a déclaré closes les opérations d'inventaire, indiquant également un domicile genevois.
- 15) Le 30 juillet 2014, MM. M\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ ont adressé un courrier à l'AFC-GE.

Ils expliquaient notamment que la résidence de leur père se trouvait en Espagne, non en Suisse où il bénéficiait uniquement d'un forfait fiscal. Ils avaient requis le bénéfice de l'inventaire à Genève pensant que la majorité des biens de leur père se trouvaient en Suisse. Ils acceptaient son héritage, dont faisaient partie les clauses du testament désignant compétentes les juridictions espagnoles. Ils demandaient à l'AFC-GE qu'elle se prononce sur la « légitimité de sa demande ».

- 16) Par décision du 10 août 2015 (DAS/123/2015), la chambre civile de la Cour de justice (ci-après : la chambre civile) a confirmé la décision de la Justice de Paix du 30 juin 2014, retenant en particulier que le dernier domicile du défunt se trouvait à Genève.

Mme B\_\_\_\_\_ et MM. C\_\_\_\_\_ et M\_\_\_\_\_ avaient accepté la succession sous bénéfice d'inventaire mais avaient contesté la compétence de la Justice de paix pour connaître de la dévolution de la succession du défunt, alléguant que son dernier domicile était en Espagne et que la clause d'élection de droit espagnol contenue dans le testament attribuait la compétence aux autorités espagnoles.

- 17) Par décision du 14 novembre 2016, l'AFC-GE a fixé le dernier domicile du défunt à Genève et s'est déclarée compétente pour taxer sa succession.

- 18) a. Le 8 décembre 2016, Mme B\_\_\_\_\_, ainsi que MM. M\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ ont élevé réclamation à l'encontre de cette décision en contestant l'assujettissement de la succession aux impôts genevois, du fait que le dernier domicile de leur père se trouvait à Madrid.

b. Ils ont notamment produit à l'appui de cette demande un document établi par la compagnie aérienne utilisée par le défunt, un document établi par son assurance-maladie suisse, ainsi que les déclarations d'impôt sur la fortune (« impuesto sobre el patrimonio ») du défunt et de sa première épouse pour les années 2004 à 2007 et le procès-verbal de l'audition de M. U\_\_\_\_\_ devant le Ministère public.

- 19) Par décision du 24 février 2017, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Le défunt, titulaire d'une autorisation d'établissement, était domicilié depuis 1983 à Genève où il avait été imposé selon la dépense, ce qui supposait un domicile en Suisse. Son dernier domicile, genevois, avait été confirmé à plusieurs reprises dans ses dispositions testamentaires, dans un jugement du Tribunal de première instance de Madrid du 9 décembre 2011 et dans la décision de la chambre civile du 10 août 2015 (DAS/\_\_\_\_\_/2015). Par ailleurs, la succession de Mme L\_\_\_\_\_ avait été ouverte et taxée à Genève.

- 20) a. Par acte du 10 avril 2017, B\_\_\_\_\_ et MM. M\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) à l'encontre de cette décision concluant à son annulation et à ce qu'il soit dit que le dernier domicile du défunt ne se trouvait pas en Suisse.

Le défunt avait exercé diverses fonctions pour le gouvernement espagnol. De 1961 à 1972, il s'était fait enregistrer aux consulats espagnols de La Havane, de San Francisco et de New York et s'était inscrit à Genève en 1981. Cependant, il avait toujours vécu à Madrid à l'adresse \_\_\_\_\_, calle S\_\_\_\_\_ où se trouvait le centre de sa vie professionnelle et familiale. Il disposait d'une carte d'identité

espagnole émise à Madrid en 1956 et renouvelée sans interruption. Grâce à ses relations, il avait bénéficié d'une rente d'invalidité, alors qu'il n'était pas invalide, versée auprès d'une banque espagnole. Elle ne devait pas être déclarée, puisqu'exonérée. Ce montant aurait été versé en Suisse si les autorités espagnoles avaient eu connaissance d'un domicile genevois. Il disposait dans différentes banques espagnoles d'un compte pour non-résidents et d'un compte résident pour ses paiements quotidiens. Il était membre du parti populaire conservateur et de clubs madrilènes. Il avait travaillé dans le domaine de la construction et avait fondé deux sociétés anonymes en 1966 et en 1975 avec son épouse.

Le domicile genevois purement fiscal n'aurait jamais pu devenir un domicile civil, car les visites sporadiques du défunt n'avaient lieu qu'à des fins médicales ou de planification financière, l'intéressé étant attentif à l'organisation de son évasion fiscale. Son appartement sis \_\_\_\_\_, av. O \_\_\_\_\_, n'avait jamais été habité, comme constaté par un huissier judiciaire. Une employée de maison avait travaillé de 1998 au 31 mars 2011 au sein de la famille T \_\_\_\_\_, à Madrid, et avait confirmé qu'elle s'était occupée de manière permanente du défunt au quotidien, au vu de son état de santé. Celui-ci s'était fortement dégradé depuis la mort de sa première épouse en 2009. L'AFC-GE ne s'était pas déterminée sur leurs arguments et avait violé leur droit d'être entendu.

b. Ils ont notamment produit des fiches de salaires, des relevés de comptes bancaires et d'impôts, des factures de gaz, d'électricité et d'abonnement à une société de sécurité ainsi que trois témoignages sous serment devant notaire du fils de l'employée de maison de la famille en poste jusqu'en 1999, de l'employée de maison en poste jusqu'en 2011 et de la fille du meilleur ami du défunt.

- 21) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les arguments avaient été examinés dans la limite de leur pertinence. Le dernier domicile du défunt se trouvait à Genève, comme il ressortait des données de l'OCPM. Il avait été imposé selon la dépense, ce qui requérait un domicile dans le canton et n'avait jamais été taxé en Espagne. Dans son testament, il avait fait état d'un domicile genevois. L'assurance-maladie suisse constituait un indice de la réalité de son domicile à Genève, où il effectuait d'ailleurs des examens médicaux. Les éléments apportés par les recourants n'étaient pas déterminants et ne permettaient pas de conclure à l'existence d'un domicile en Espagne, d'autant qu'étant retraité, le défunt avait la possibilité de s'y déplacer.
- 22) a. M. M \_\_\_\_\_ est décédé le \_\_\_\_\_ 2017.
- b. Après avoir été suspendue en attendant de connaître les héritiers de ce dernier, l'instruction de la procédure a été reprise le 2 octobre 2018.
- 23) L'AFC-GE a persisté dans ses conclusions. Le certificat d'héritiers, homologué par la Justice de paix le 4 octobre 2018, indiquait que le défunt était

domicilié à Genève. Elle produisait une lettre du 18 janvier 2010 par laquelle le défunt avait informé l'OCPM du décès de son épouse et demandé la correction de son état civil et le renouvellement de son autorisation de séjour.

- 24) Dans leur réplique, les héritiers ont indiqué avoir toujours affirmé que le défunt avait son domicile à Madrid et n'avoir ainsi jamais violé le principe de la bonne foi. Le comportement du de cujus ne leur était pas imputable et ils disposaient d'un droit propre à la détermination de son domicile. Les testaments étaient contradictoires. Dans l'un d'eux rédigé en 1996, le défunt mentionnait M. U\_\_\_\_\_ comme étant son neveu, alors qu'il l'avait déjà reconnu par-devant notaire en Suisse en 1985 déjà. Le certificat d'héritiers ne déployait que des effets de droit civil.
- 25) Dans sa duplique, l'AFC-GE, se fondant sur un arrêt de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) ajoutait que le domicile genevois du défunt était opposable aux héritiers, dès lors que ce dernier, de par son comportement, avait confirmé sa volonté de résider à Genève et de s'y établir.
- 26) Par jugement du 19 août 2019, le TAPI a rejeté le recours, écartant une violation du droit d'être entendu et confirmant la décision de l'AFC-GE.

Les données de l'OCPM, la lettre adressée à ce dernier en janvier 2010, les attestations du consulat espagnol indiquant un domicile à Genève et l'obtention d'une autorisation d'établissement, pour laquelle il n'était pas démontré que l'OCPM ait mené une enquête, n'étaient pas décisives. Toutefois, les indices suivants tendaient également à faire état d'un domicile à Genève : la conclusion et le renouvellement à cinq reprises de l'accord avec l'AFC-GE sur l'imposition à la dépense, supposant un assujettissement illimité en Suisse et donc un domicile fiscal dans ce pays ; l'absence de démonstration que le défunt aurait été assujetti de manière illimitée dans un autre pays, ce que le versement d'une rente invalidité non imposable ne pouvait pas prouver ; l'affiliation du défunt à une assurance-maladie suisse ; l'indication, effectuée par lui ou la personne l'accompagnant, de l'adresse \_\_\_\_\_, chemin V\_\_\_\_\_ lors de son admission à l'Hôpital R\_\_\_\_\_ ; et six documents officiels retenant un domicile à Genève, trois émanant de la Justice de Paix, un du service de l'état civil, un de la chambre civile, ainsi qu'un acte notarié. L'AFC-GE avait apporté des éléments propres à former un faisceau d'indices démontrant un dernier domicile du défunt à Genève que les éléments apportés par les héritiers ne réfutaient pas.

Il était certain que le de cujus possédait des liens avec l'Espagne ; une partie de sa famille y résidait, il y possédait un immeuble, y avait passé sa vie active et sa rente d'invalidité était versée auprès d'une banque espagnole. Toutefois, l'adhésion à des clubs ou partis politiques madrilènes, la propriété d'un immeuble ou le fait d'employer une domestique et de payer des cotisations à la sécurité

sociale espagnole ne prouvaient pas un assujettissement illimité en Espagne. L'absence de développement d'une activité professionnelle à Genève n'était pas pertinente car il avait atteint l'âge de la retraite. Les intéressés, qui alléguaient que le de cujus avait simulé un domicile à Genève, ne sauraient tirer avantage des agissements frauduleux de ce dernier, sauf à commettre un abus de droit manifeste. Le constat de l'huissier judiciaire concernant le logement sis \_\_\_\_\_, av. O\_\_\_\_\_ n'était pas pertinent car le défunt avait mentionné l'adresse de son fils lors de son admission à l'Hôpital R\_\_\_\_\_. L'AFC-GE avait à juste titre considéré que Genève était le dernier domicile du défunt. La succession pouvait y être taxée vu l'absence de convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière de successions entre la Suisse et l'Espagne.

- 27) a. Par acte du 20 septembre 2019, l'hoirie de feu M. A\_\_\_\_\_ a interjeté recours contre ce jugement auprès de la chambre administrative concluant principalement à son annulation et à ce qu'il soit dit que le domicile du défunt ne se trouvait pas en Suisse au sens de l'art. 3 al. 1 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25) et, subsidiairement, au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour nouvelle décision.

La notion de domicile selon l'art. 3 al. 1 LDS était autonome, déterminée uniquement par les art. 23ss CC, soit notamment selon la situation objective et non les déclarations du contribuable. C'était à tort que les autorités précédentes se référaient à la jurisprudence en matière de domicile fiscal pour les impôts directs.

Ils contestaient l'application de l'arrêt cité par l'AFC-GE car, contrairement au recourant dans cet arrêt, le défunt ne possédait ni immeubles ni sociétés à Genève et avait toujours habité Madrid. De plus, la chambre administrative se méprenait dans sa conclusion, méconnaissant la jurisprudence du Tribunal fédéral, sur laquelle elle s'était fondée. Le comportement du défunt n'était pas imputable aux héritiers, le Tribunal fédéral précisant que les héritiers étaient des contribuables indépendants. De plus, l'arrêt cité par l'AFC-GE portait sur une succession fiscale dans le cadre de l'impôt fédéral direct, et non sur les droits de succession.

Ainsi, comme les héritiers ouvraient leurs propres chapitres fiscaux dans le cadre de la LDS, la position du défunt dans son chapitre fiscal n'avait pas d'influence sur leur situation. Ils étaient des sujets fiscaux distincts au regard de la LDS, qui ne laissait aucune place à une succession fiscale. Alléguer l'absence de domicile du défunt à Genève ne constituait donc pas un abus de droit. À ce titre, ils ne contestaient pas l'assujettissement et l'imposition du défunt à Genève.

Le TAPI avait retenu arbitrairement que l'AFC-GE avait apporté des indices clairs et précis d'un domicile à Genève vu l'existence de preuves contradictoires relatives aux adresses, et n'avait examiné que sommairement les preuves d'un domicile hors de Suisse, notamment pour la période après la retraite du défunt.

Il n'existait pas de domicile à Genève. Le défunt n'habitait pas l'appartement locatif genevois et ne possédait pas de propriété immobilière à Genève ; ses sociétés se trouvaient en Espagne, d'où il déployait toutes ses activités commerciales ; sa carte d'identité, renouvelée régulièrement, mentionnait son adresse madrilène ; il avait engagé une employée de maison, participait à des clubs et à la vie sociale madrilène. Les documents officiels mentionnés par le TAPI n'avaient pas été sollicités par les héritiers et se fondaient sur une autorisation d'établissement obtenue frauduleusement. Le certificat d'héritiers, vu la mention de deux adresses et l'absence de participation à son établissement des héritiers, était dénué d'effet probant. La validité des testaments faisait l'objet de procédures judiciaires. Il en existait trois autres, datés de 1985, 1986 et 1996, mentionnant un domicile madrilène, qui illustraient la position contradictoire du défunt sur laquelle l'AFC-GE ne pouvait pas se fonder.

Le défunt n'était pas capable de discernement lorsqu'il s'était rendu à Genève le 21 avril 2011 et ne pouvait donc pas avoir l'intention de s'y établir. Le diagnostic de démence sénile progressive posé par l'Hôpital R\_\_\_\_\_ en attestait, ainsi que le témoignage sous serment de la fille du meilleur ami du défunt. Elle avait été témoin de cette perte de capacité lorsqu'elle rendait visite à la fille du défunt, chez qui ce dernier passait ses après-midis durant l'automne 2010, avant qu'il déménage chez sa nouvelle épouse. Par ailleurs, cette dernière habitait également Madrid, ce qu'elle avait déclaré aux juridictions espagnoles le 29 avril 2011 expliquant que les époux se rendaient à Genève pour des raisons médicales ; des billets de retour pour le 25 octobre 2011 étaient prévus.

Le TAPI n'avait retenu de liens avec l'Espagne que concernant la vie active du défunt, méconnaissant son intention durable d'y résider durant sa retraite, alors qu'il était encore capable de discernement. Cette intention était étayée par le véhicule du défunt immatriculé à Madrid, les différents éléments présentés devant le TAPI ainsi que notamment le témoignage effectué sous serment de l'employée de maison en poste jusqu'en 2011, laquelle affirmait s'être occupée au quotidien du défunt, dont le TAPI ne pouvait pas s'écarter sauf raisons impérieuses.

Contradictoirement, le TAPI admettait que l'autorisation d'établissement avait été obtenue frauduleusement et retenait toutefois que le défunt remplissait la condition constitutive d'un domicile fiscal, soit l'existence d'une autorisation de séjour valable, générant un assujettissement illimité en Suisse. La preuve d'un assujettissement en Espagne ne devait pas être apportée car, selon la convention liant ce pays et la Suisse, l'absence d'imposition en Suisse ne dépendait pas d'un assujettissement illimité ou d'une imposition effective du revenu en Espagne.

b. Au surplus, ils reprenaient l'argumentation développée devant le TAPI et renvoyaient aux pièces produites devant cette instance. Le contenu de ces pièces sera repris en tant que de besoin dans la partie « en droit ».



- 28) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Aucun élément nouveau n'avait été apporté et elle renvoyait à son argumentation développée devant le TAPI.

Elle précisait toutefois que le défunt avait séjourné à Genève depuis le 3 mars 1983 jusqu'à son décès, dans plusieurs appartements. Son intention d'y vivre ne pouvait être contestée au vu de l'imposition négociée avec le canton, renouvelée régulièrement, et de l'obtention d'une autorisation d'établissement. De nombreuses circonstances, reconnaissables par des tiers, confirmaient cette intention : il avait mentionné son domicile à Genève dans treize testaments, avait écrit à l'OCPM pour renouveler son autorisation de séjour, indiqué un domicile genevois lors de son admission à l'hôpital et possédait une assurance-maladie suisse. Un domicile genevois n'empêchait pas le défunt de mener des activités commerciales en Espagne. Il n'était pas étonnant qu'il ait renouvelé régulièrement sa carte d'identité et il n'était pas pertinent qu'il ait détenu un véhicule immatriculé à Madrid, d'autant qu'il en détenait également un immatriculé à Genève. La participation aux clubs madrilènes pouvait se faire depuis l'étranger. S'agissant des visites médicales du défunt à Madrid, il ressortait des pièces que la nièce du défunt se rendait en réalité aux consultations. De plus, le défunt consultait régulièrement son médecin genevois, le Docteur W\_\_\_\_\_, et effectuait des analyses à Genève. Rien ne montrait que le défunt ait manifesté son intention de s'établir à Madrid ou d'abandonner son domicile genevois.

- 29) Les recourants ont persisté dans leurs conclusions et ont produit deux certificats émanant d'un laboratoire d'analyse et d'un hôpital, tous deux situés à Madrid, attestant du fait que le défunt était l'un de leurs patients.

Pour accepter l'imposition à forfait, l'AFC-GE s'était basée sur l'autorisation d'établissement, obtenue frauduleusement, sans jamais contrôler la résidence du défunt. Les différentes adresses indiquées par le défunt et la mention d'un domicile genevois dans les testaments avaient pour but de tromper le fisc espagnol et ne permettaient pas de conclure à une intention du défunt de résider à Genève. Ce dernier renouvelait sa carte d'identité espagnole à Madrid et non auprès du consulat espagnol, selon les normes en la matière pour les personnes résidant à l'étranger. L'immatriculation des véhicules n'était pas déterminante, et il était probable que le véhicule genevois ait été utilisé par l'entourage de la seconde épouse. S'agissant des visites médicales, le défunt effectuait des prélèvements mensuels de sang dus à la prise d'un médicament anticoagulant nécessitant une adaptation régulière du dosage. Ils étaient en effet apportés à l'établissement médical par la secrétaire du défunt, devenue sa nièce après son second mariage. Il ne pouvait pas en être déduit que les prélèvements avaient lieu à Genève, étaient envoyés à Madrid, où ils étaient analysés et où le dosage des médicaments était ajusté, puis le tout renvoyé à Genève. Le défunt était suivi par un cardiologue à Madrid. La mention de Dr W\_\_\_\_\_ dans le dossier de l'Hôpital R\_\_\_\_\_ ne prouvait pas qu'il était le médecin-traitant du défunt avant son

dernier séjour à Genève, lequel n'était pas pertinent vu son incapacité de discernement.

Aucun des éléments avancés par l'AFC-GE ne créait de faisceau d'indices démontrant un domicile à Genève. Le domicile genevois n'était qu'une fiction créée aux fins d'une évasion fiscale, et le transfert forcé à Genève opéré par la nouvelle épouse et son fils ne saurait montrer une autre intention, le défunt ayant été incapable de discernement. Ces mêmes personnes avaient certainement rempli le formulaire d'admission à l'hôpital. L'AFC-GE n'avait pas montré l'existence d'activités commerciales développées à Genève telles que celles existant en Espagne, lesquelles pesaient « lourd » au regard de la jurisprudence fédérale.

Ils produisaient des décisions sociales relatives aux sociétés du défunt lesquelles avaient été signées de sa main à leur siège social à Madrid. L'une de ces sociétés était la pièce maîtresse des intérêts financiers du défunt et avait été créée à Madrid après la constitution du domicile fiscal en Suisse. Ils réitéraient leur argument s'agissant de l'application de l'ATF 144 II 352, que l'AFC-GE ignorait en admettant l'existence d'un seul et même chapitre fiscal pour le défunt et ses héritiers. Ils demandaient « formellement » à la chambre administrative « d'admettre la position des héritiers sur ce point ».

- 30) 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 LDS).
- 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 (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 (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 de la 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 (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 des 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).

Le droit fiscal attache plus d'importance aux circonstances réelles qu'aux indices purement formels (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 76). Le lieu où les papiers d'identité ont été déposés ou celui figurant dans des documents administratifs, comme des attestations de la police des étrangers, des autorités fiscales ou des assurances sociales constituent ainsi des indices qui ne sauraient toutefois l'emporter sur le lieu où se focalise un maximum d'éléments concernant la vie personnelle, sociale et professionnelle de l'intéressé (ATF 136 II 405 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_747/2015 du 12 mai 2016 consid. 4.2). L'obtention d'une autorisation de séjour ou d'établissement de la part de la police des étrangers n'est pas un critère décisif pour déterminer si une personne s'est valablement constitué un domicile au sens du droit civil (ATF 125 III 100 consid. 3 ; 125 V 76 consid. 2a ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_675/2014 du 11 août 2015 consid. 4.3). Par ailleurs, le seul but du certificat d'héritiers est d'attester la qualité d'héritiers (ATA/361/2011 du 7 juin 2011).

c. 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 celui 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 du 12 avril 2012 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).

d. 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 ZWEIFEL/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).

e. Les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession à son ouverture (art. 560 CC). La succession fiscale ne crée pas de nouveau rapport de droit fiscal avec les héritiers, mais uniquement une substitution de partie (ATF 144 II 352 consid. 5.1).

f. 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. Dans l'ATF 144 II 352, traitant du report de pertes issues d'une activité lucrative indépendante par les héritiers continuant cette activité, le Tribunal fédéral a rappelé notamment que la succession fiscale ne visait qu'à mettre un terme au rapport de droit fiscal ayant existé avec le contribuable défunt, grâce aux héritiers de celui-ci. Les héritiers étaient ainsi tenus de s'acquitter des impôts dus au jour de la mort du défunt et d'intervenir dans les rapports fiscaux du défunt, quel que soit le stade de la procédure auquel ils se trouvaient au jour du décès. La succession fiscale ne créait donc pas de nouveau rapport de droit fiscal avec les héritiers, mais uniquement une substitution de partie (ATF 144 II 352 consid. 5.1).

Dans le cas précité, la recourante était devenue débitrice d'éventuelles dettes fiscales de son père et s'était substituée à celui-ci en tant que partie dans les procédures fiscales encore pendantes, étant en particulier tenue de remplir la déclaration d'impôt 2005 du défunt afin de permettre la taxation de celui-ci pour cette année. Lors de la déclaration 2005, intervenant dans le rapport de droit fiscal du défunt (également chapitre fiscal ; « Steuerrechtsverhältnis »), elle pouvait déduire d'éventuelles pertes survenues dans l'activité lucrative indépendante de celui-ci. En revanche, la recourante ne pouvait pas faire valoir de droit issu du chapitre fiscal de son père dans son propre chapitre fiscal car elle est taxée à titre personnel, ne pouvant faire valoir que les déductions issues de son propre chapitre fiscal (ATF 144 II 352 consid. 5.2).

b. Dans un arrêt du 16 octobre 2018 (ATA/1105/2018), la chambre administrative a retenu que, si le défunt avait conservé de forts liens familiaux et affectifs avec l'Espagne, il avait manifesté de manière reconnaissable et déterminée sa volonté d'établir son domicile à Genève, notamment en y acquérant un bien immobilier, en transférant en Suisse le siège de sa société et concluant avec l'AFC-GE des conventions pour être imposé selon un régime d'imposition d'après la dépense. Elle précisait que, quand bien même 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 convenait d'opposer à la succession le domicile fictif que celui-ci avait créé dans ce canton. En effet, dès lors qu'à la suite de la succession, il ne s'était pas créé de nouveau rapport de droit fiscal avec les héritiers, mais une substitution de parties, le comportement fiscal du défunt était opposable aux héritiers.

6) a. En l'espèce, il s'agit de déterminer si Genève constituait le dernier domicile du défunt au sens de l'art. 3 al. 1 LDS.

b. Il ressort des documents produits par les recourants, soit les documents établis par la compagnie aérienne et l'assurance-maladie suisse du défunt retraçant respectivement ses déplacements et les prestations perçues par cette assurance, ainsi que des décisions sociales signées à Madrid, que ce dernier séjournait tant à Genève qu'à Madrid. Depuis 2003, il effectuait, au minimum deux fois par an, des allers-retours entre ces villes. Il séjournait à Genève en moyenne pendant deux mois à chacune de ses venues. Il s'est déplacé pour la dernière fois de Madrid à Genève le 21 avril 2011.

D'après les données de l'OCPM, M. A\_\_\_\_\_ habitait en dernier lieu et depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2000 au \_\_\_\_\_, av. O\_\_\_\_\_ à Genève. Il avait annoncé son arrivée en Suisse à l'OCPM le 3 mars 1983 et avait été mis au bénéfice d'une première autorisation de séjour puis d'une autorisation d'établissement dès le 3 avril 1990. Par ailleurs, il a réitéré auprès de l'OCPM le souhait de bénéficier de cette autorisation dans son courrier du 18 janvier 2010, et les recourants ont produit un certificat émis par le consulat espagnol à Genève attestant de la résidence du défunt dans ce canton depuis le 23 juillet 1981. Ces éléments constituent des indices d'un domicile à Genève, qui doivent être confirmés par le comportement de la personne.

Le défunt a été imposé, à sa demande, selon le régime d'imposition d'après la dépense au travers de conventions renouvelées régulièrement pendant trente années, la première convention datant de 1982 et la dernière couvrant la période fiscale de 2008 à 2012. Or, ce régime ne pouvait lui être accordé que s'il résidait à Genève au cours de cette période (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, admettant de la sorte son assujettissement illimité aux impôts à Genève et, par conséquent, l'existence de son domicile dans ce canton (art. 2 al. 1 et 5 al. 1 LIPP).

De plus, le défunt a indiqué Genève comme lieu de domicile dans son testament du 18 avril 2011, ainsi que dans douze autres testaments depuis 1985. Il possédait un véhicule immatriculé à Genève, et il ressort du document établi par l'assurance-maladie suisse qu'il y effectuait des analyses et était suivi par le Docteur W\_\_\_\_\_, à tout le moins depuis 2003. La fiche remplie lors de l'admission du défunt à l'Hôpital R\_\_\_\_\_ mentionnait un domicile au \_\_\_\_\_, chemin V\_\_\_\_\_, où est domicilié son fils. Par ailleurs, la confirmation de l'annonce de son décès du 27 juin 2012, la décision de la Justice de paix du 7 août 2012, le procès-verbal d'inventaire du 27 mars 2014, la décision de la Justice de paix du 30 juin 2014, la décision de la chambre civile du 10 août 2015 indiquent tous Genève comme dernier domicile du défunt.

En outre, quand bien même la force probante du certificat d'héritiers se limite à attester de la qualité d'héritiers, celui-ci a été établi à Genève. Les tribunaux madrilènes, procédant à l'examen de leur compétence à la demande du défunt dans la procédure de mise sous tutelle initiée par sa fille, ont estimé que les tribunaux genevois étaient compétents pour connaître de cette demande, et les procédures en établissement de la filiation ont été initiées à Genève. Par ailleurs, les recourants ont produit les déclarations espagnoles d'impôt sur la fortune du défunt pour les années 2004 à 2007 dans lesquelles il avait indiqué être domicilié au \_\_\_\_\_, av. O\_\_\_\_\_, ainsi qu'un certificat émis par une banque espagnole attestant du fait qu'en date du 12 décembre 2009, le défunt y possédait un compte pour « non-résident ».

Enfin, il possédait à Genève de la famille proche en la personne de son fils, M. U\_\_\_\_\_ qui, d'après ses déclarations au Ministère public produites au dossier, est arrivé en Suisse à l'âge de 16 ans, soit approximativement en 1983, et entretenait avec son père une bonne relation.

Ainsi, par son comportement, soit notamment sa présence à Genève, les démarches entreprises pour être assujéti à Genève, les demandes en établissement de la filiation introduites à Genève, le fait qu'il ait soutenu être domicilié à Genève devant les tribunaux madrilènes et les mentions de Genève comme domicile dans ses testaments, le défunt a manifesté et confirmé sa volonté de s'établir à Genève de façon objective et reconnaissable.

c. Les recourants soutiennent que le centre des intérêts du défunt se trouvait en réalité à Madrid et qu'il ne séjournait à Genève que pour des raisons médicales et fiscales.

Ils nient la présence du défunt à Genève en s'appuyant sur le procès-verbal établi le 23 juin 2011 par un huissier judiciaire, concluant que l'appartement sis \_\_\_\_\_, av. O\_\_\_\_\_ ne semblait pas habité, et dont il ressort que les voisins ne connaissaient pas les locataires de cet appartement. Toutefois, rien ne permet d'exclure que le défunt ait décidé de vivre à compter du 21 avril 2011, alors qu'il

était très atteint dans sa santé, chez son fils, dont l'adresse a par ailleurs été mentionnée sur la fiche d'admission à l'Hôpital R\_\_\_\_\_. Les recourants s'appuient également sur l'absence d'activités économiques du défunt à Genève. Toutefois, ce dernier étant à la retraite, il n'est pas étonnant qu'il n'ait pas souhaité y développer ce genre d'activités. Il avait par ailleurs indiqué à l'AFC-GE lors de la conclusion des conventions d'imposition d'après la dépense, et ce depuis 1982, « séjour dans le canton sans activité lucrative » ou « retraite » comme but de la domiciliation.

Certes, le défunt était propriétaire d'un appartement et d'un véhicule à Madrid et était affilié à différents clubs et à un parti politique. Il possédait un compte dans une banque espagnole sur lequel était versée une rente invalidité qui servait entre autres, au vu des décomptes produits par les recourants, à payer la société chargée de la sécurité de l'appartement madrilène. Le défunt renouvelait sa carte d'identité à Madrid et y avait engagé une employée de maison. Il effectuait également des analyses et était suivi par des médecins madrilènes. Enfin, il y déployait ses activités commerciales au travers de ses deux sociétés.

Ces éléments montrent que le défunt séjournait régulièrement à Madrid, où il avait conservé de forts liens familiaux et économiques. Toutefois, il sera relevé que le défunt était à la retraite et qu'il lui était possible de se rendre librement dans son pays d'origine, où résidait une partie de sa famille, et d'y maintenir les liens précités. Dans ces circonstances, son domicile genevois ne l'empêchait pas de continuer à développer ses activités économiques, de conserver son appartement et une employée de maison, et d'être suivi, pendant ses séjours à Madrid, par des médecins de cette ville.

S'il est vrai que Mme X\_\_\_\_\_ a déclaré le 29 avril 2011 aux tribunaux madrilènes que son mari et elle étaient domiciliés à Madrid, il sera relevé – outre que cette déclaration n'est pas le fait du défunt – que ce dernier a affirmé devant ces mêmes tribunaux être domicilié à Genève dans le cadre de la demande de mise sous tutelle d'avril 2011. Par ailleurs, tant Mme X\_\_\_\_\_ que le défunt ont affirmé être domiciliés à Genève lors des demandes en établissement de la filiation déposées le 7 octobre 2011.

Les trois testaments mentionnés par les recourants indiquant un domicile madrilène, ne constituent pas des indices décisifs d'un domicile à Madrid. Une douzaine de testaments indiquent, en effet, un domicile à Genève.

Les recourants relèvent enfin que lors de son dernier séjour à Genève, le défunt n'était plus capable de discernement et ne pouvait donc pas avoir l'intention de s'y établir. Cet argument ne peut être suivi. En effet, le défunt a manifesté sa volonté de s'établir à Genève pendant de nombreuses années précédant son décès. Les recourants ne démontrent pas qu'il aurait, préalablement à son décès, déplacé le centre de ses intérêts de Genève à Madrid. La question de



savoir si le défunt était en mesure de donner son consentement à son dernier déplacement de Genève à Madrid, puis de Madrid à Genève n'est donc pas pertinente, et il n'est pas nécessaire de se prononcer sur la force probante des témoignages produits par les recourants sur ce point, étant précisé que la LPA ne prévoit pas la possibilité d'un témoignage écrit.

En conclusion, si le défunt avait conservé de forts liens avec Madrid, où il séjournait régulièrement, il en possédait également avec Genève où résidait son fils. Il avait de plus confirmé de façon reconnaissable, depuis les années 1980, sa volonté de s'y établir par ses démarches réitérées dans le but de pouvoir résider et être assujéti à Genève. Aucun élément du dossier n'étaye une volonté similaire de s'établir en Espagne, aux autorités de laquelle le défunt indiquait au contraire être domicilié à Genève.

Pour ces motifs, c'est à juste titre que l'AFC-GE puis le TAPI ont retenu que le défunt était domicilié à Genève. Les griefs des recourants sur ce point sont donc mal fondés.

d. Il sera également relevé que si le TAPI a fait remarquer qu'il n'était pas démontré que l'OCPM ait mené une enquête afin de vérifier la présence du défunt à Genève avant de délivrer l'autorisation d'établissement, il n'en a pas conclu pour autant que cette dernière avait été obtenue frauduleusement, mais a tenu compte de cette possibilité dans la pondération des indices en présence. Partant, les conclusions du TAPI n'étaient pas contradictoires.

7) a. Les recourants soutiennent que seuls les art. 23ss CC doivent être appliqués pour déterminer le domicile du défunt et que, conformément à une lecture correcte de l'ATF 144 II 352, les héritiers, contribuables indépendants ouvrant leur propre chapitre fiscal, pouvaient faire valoir que le défunt n'était pas domicilié à Genève, où il aurait créé un domicile fictif dans le but de tromper les autorités.

b. Comme évoqué ci-dessus, le dernier domicile du défunt est déterminé par les art. 23ss CC. En application de ces articles, ainsi que des principes jurisprudentiels développés en matière civile et fiscale présentés plus haut, contrairement à ce qu'affirment les recourants, le comportement du défunt est déterminant, son domicile étant notamment fixé selon son intention reconnaissable de s'établir à un endroit en y déplaçant le centre de ses intérêts personnels.

c. S'agissant de déterminer si les héritiers peuvent se prévaloir d'un éventuel comportement abusif du défunt pour en déduire l'existence d'un autre domicile, il sera d'abord relevé que le Tribunal fédéral analyse dans le considérant 5.2 de l'ATF 144 II 352, sur lequel se basent les recourants, la question de savoir si l'héritière pouvait faire valoir dans le cadre de sa propre imposition, après qu'elle ait repris l'activité lucrative indépendante de feu son père, les déductions issues du

chapitre fiscal de celui-ci. S'il distingue les chapitres fiscaux des héritiers et du défunt dans le cadre de l'impôt fédéral direct, il ne traite ni de la détermination du domicile du défunt selon la LDS, ni des arguments juridiques que peuvent faire valoir les héritiers dans ce cadre.

En revanche, il énonce le principe selon lequel la succession fiscale ne crée pas de nouveau rapport de droit fiscal avec les héritiers, mais uniquement une substitution de partie (ATF 144 II 352 consid. 5.1).

Ceci a pour conséquence que les héritiers prennent la position du défunt dans ses rapports fiscaux avec les autorités. Ainsi, si le défunt avait admis son assujettissement illimité en Suisse en se prévalant mensongèrement d'être domicilié à Genève, les héritiers, comme ce dernier, ne peuvent plus contester cet assujettissement a posteriori, par exemple dans l'hypothèse où il subsisterait d'éventuelles dettes fiscales du défunt fondées sur cet assujettissement (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_395/2011 du 6 décembre 2011 consid. 5.3).

De même, en tant qu'ils se substituent au défunt, les héritiers ne peuvent se prévaloir d'un éventuel comportement frauduleux de celui-ci, sans agir de mauvaise foi. Ainsi, quand bien même le défunt aurait eu l'intention de tromper les autorités tant espagnoles que genevoises en créant son domicile à Genève, il n'en demeure pas moins qu'il avait entrepris de nombreuses démarches afin d'officialiser son domicile genevois et a bénéficié du régime, notamment, fiscal attaché à ce domicile. Les héritiers, au même titre que le défunt en tant qu'ils lui succèdent fiscalement, ne peuvent ainsi soutenir, sans que leur comportement ne se heurte à l'interdiction d'agir contradictoirement, que le défunt avait, au moment de son décès, son domicile ailleurs qu'à Genève. Un tel comportement, contradictoire, ne mérite pas protection.

Pour ce motif également, il convient de retenir que le dernier domicile du défunt se trouvait à Genève. C'est donc à bon droit que l'AFC-GE a ouvert sa succession en application de l'art. 3 al. 1 LDS.

- 8) Enfin, 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).

La Suisse n'a conclu aucune convention avec l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les successions. Par ailleurs, 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), elle ne s'applique pas aux impôts sur les successions (art. 2 a contrario).

Partant, rien ne s'oppose à ce que la succession du défunt soit taxée à Genève. L'autorité intimée s'est ainsi, à juste titre, déclarée compétente pour la taxer.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

- 9) Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants qui succombent (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 20 septembre 2019 par l'hoirie de feu Monsieur A\_\_\_\_\_, à savoir Madame B\_\_\_\_\_, Monsieur C\_\_\_\_\_, Madame D\_\_\_\_\_, Monsieur E\_\_\_\_\_, Madame F\_\_\_\_\_, Madame G\_\_\_\_\_, Monsieur H\_\_\_\_\_, Madame I\_\_\_\_\_, Madame J\_\_\_\_\_ et les enfants mineurs Monsieur K\_\_\_\_\_ et Monsieur L\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 août 2019 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF de 2'000.- à la charge solidaire des recourants ;

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 Etienne Junod, avocat des recourants, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory et Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :