



POUVOIR JUDICIAIRE

A/369/2012-ICC

ATA/954/2014

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 2 décembre 2014**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Hoirie de feu Madame A\_\_\_\_\_**, soit pour elle  
Mesdames B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_  
représentée par Madame B\_\_\_\_\_, exécutrice testamentaire

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
8 avril 2013 (JTAPI/412/2013)**

---

### EN FAIT

- 1) Madame A\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_1908, était contribuable du canton de Genève.
- 2) Par testament olographe du 15 décembre 1983, Mme A\_\_\_\_\_ a institué son mari, Monsieur D\_\_\_\_\_, comme seul héritier.
- 3) Par codicille manuscrit du 28 novembre 1988, Mme A\_\_\_\_\_ a désigné comme seules héritières en cas de prédécès de son mari, ou de décès simultané de ce dernier et d'elle-même, Mesdames C\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_, ses nièces par alliance. Elle léguait en outre à cette dernière une propriété sise à Céligny et la désignait exécutrice testamentaire.
- 4) Mme A\_\_\_\_\_ s'est éteinte à Genève le \_\_\_\_\_ 2009, son mari étant prédécédé le \_\_\_\_\_ 1990. Outre l'immeuble situé à Céligny, sa succession était composée d'un bien immobilier situé dans un autre canton.
- 5) Par lettre du 11 décembre 2009, l'hoirie de feu Mme A\_\_\_\_\_ (ci-après : l'hoirie) a transmis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) plusieurs documents prouvant selon elle que la succession devait être imposée selon les dispositions concernant la substitution fidéicommissaire, dont :
  - un testament olographe du 16 juin 1961, aux termes duquel M. D\_\_\_\_\_ se voyait attribuer au décès de son père la propriété de Céligny, à charge pour lui de la transmettre à sa mort à sa nièce, Mme B\_\_\_\_\_ ;
  - un acte notarié du 12 novembre 1962, selon lequel M. D\_\_\_\_\_ a reçu de son père, à titre de donation et à parts égales avec son frère, la nue-propriété dudit bien ;
  - un acte rédigé le même jour par un notaire attribuant à M. D\_\_\_\_\_ la nue-propriété entière de l'immeuble de Céligny à titre de partage, son frère recevant une soulte en compensation ;
  - un testament rédigé à la main par M. D\_\_\_\_\_ le 26 décembre 1973 instituant comme seules héritières ses nièces, Mmes B\_\_\_\_\_ et MME C\_\_\_\_\_, en cas de décès simultané de lui-même et de son épouse ;
  - un codicille du 30 novembre 1988 en la forme authentique et à teneur duquel M. D\_\_\_\_\_ confirmait son testament du 26 décembre 1973, prescrivant en outre qu'en cas de décès simultané de lui-même et de son épouse, la propriété de Céligny irait sous forme de legs à Mme B\_\_\_\_\_.

6) Le 14 janvier 2010, la Justice de paix a établi, dans le cadre de la succession de feu Mme A\_\_\_\_\_, un certificat d'héritier en faveur de Mmes MME C\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_, confirmant en outre les fonctions d'exécutrice testamentaire de cette dernière.

7) Le 2 mars 2010, l'AFC-GE a répondu à l'hoirie que le testament rédigé en 1961 par le père de M. D\_\_\_\_\_ contenait probablement une substitution fidéicommissaire portant sur la propriété de Céligny, mais qu'elle s'était éteinte suite à la donation dudit bien qu'il avait effectué un an plus tard. Il ne ressortait pas non plus dudit testament de M. D\_\_\_\_\_ que son épouse avait la charge de remettre cet immeuble à sa nièce par alliance. Ce testament ne prévoyait en réalité qu'une simple substitution en cas de décès simultané.

8) Le 24 janvier 2011, l'AFC-GE a notifié à l'hoirie un bordereau de droits de succession pour un montant de CHF 2'345'408.90.

Le tarif des droits de successions appliqué était celui de la cinquième catégorie. L'actif successoral brut d'un montant total de CHF 5'533'553.- était notamment constitué par un immeuble situé hors du canton d'une valeur de CHF 1'330'000.-. Les dettes de la succession se montaient à CHF 20'793.-, dont CHF 4'935.- étaient écartés suite à la répartition intercantonale.

9) Le 23 février 2011, l'hoirie a formé réclamation à l'encontre dudit bordereau.

Le montant dû suite à l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts à l'encontre de feu Mme A\_\_\_\_\_ devait être déduit de l'actif successoral. Se référant à sa lettre du 11 décembre 2009 adressée à l'AFC-GE, elle estimait en outre que c'était le taux d'imposition de la quatrième catégorie, celle réservée aux nièces, qui aurait dû être appliqué à ses droits de succession.

10) Par décision du 15 décembre 2011, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation de l'hoirie, un nouveau bordereau de taxation allant prochainement lui être notifié.

Le rappel d'impôt allait être déduit de l'actif successoral, la taxation étant en revanche maintenue pour le surplus.

11) Par acte du 16 janvier 2012, enregistré sous le numéro de cause A/369/2012, l'hoirie a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) et conclu à ce que le taux d'imposition régissant les rapports avec des nièces soit appliqué à ses droits de succession.

Il fallait interpréter la situation d'après sa réalité économique, selon les arguments exposés dans sa lettre du 11 décembre 2009 à l'AFC-GE.

12) Le 30 janvier 2012, l'hoirie a demandé à l'AFC-GE de procéder à la déduction du rappel d'impôt, conformément à sa décision du 15 août 2011.

13) Le 13 février 2012, l'AFC-GE a notifié à l'hoirie un bordereau de dégrèvement.

Les dettes de la succession se montaient désormais à CHF 156'719.-, dont CHF 37'668.- avaient été écartés suite à la répartition intercantonale.

14) Le 22 février 2012, l'hoirie a formé réclamation à l'encontre dudit bordereau.

Elle constatait que le rappel d'impôt avait été déduit de l'actif successoral par l'AFC-GE. Or, une partie avait été écartée à tort au titre de la répartition intercantonale, les dettes de la succession résultant d'un rappel d'impôt « purement genevois ».

15) Par décision du 29 février 2012, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de l'hoirie du 22 février 2012 et confirmé la taxation.

Lorsqu'il existait un autre actif non imposable dans le canton de Genève, les dettes grevant la succession étaient réparties proportionnellement à l'actif existant dans chacun des cantons intéressés.

16) Par acte du 14 mars 2012, enregistré sous le numéro de procédure A/898/2012, l'hoirie a recouru contre cette décision auprès du TAPI et conclu à ce que la succession de feu Mme A\_\_\_\_\_ soit dégrevée de CHF 32'693.-, reprenant l'argumentation exposée dans sa réclamation.

17) Le 9 mai 2012, l'AFC-GE a répondu au recours interjeté dans la cause A/369/2012, concluant à son rejet.

Elle reprenait les arguments exposés dans sa décision attaquée du 15 décembre 2011 et précisait que Mme B\_\_\_\_\_ étant la nièce par alliance de feu Mme A\_\_\_\_\_, elle appartenait à la cinquième catégorie d'imposition des droits de succession.

18) Dans sa réponse du 26 juin 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours déposé dans la procédure A/898/2012.

Les dettes appartenant à la succession devaient être réparties proportionnellement à l'actif existant dans chacun des cantons intéressés.

En l'occurrence, le calcul qu'elle avait effectué était le suivant :

$$\frac{\text{CHF } 1'330'000 \times 100\%}{\text{CHF } 5'533'553.-} = 24.035\%$$

CHF 156'719 x 24.035% = CHF 37'667.41, arrondi à CHF 37'668.-.

- 19) Par jugement du 8 avril 2013, le TAPI a joint les procédures A/369/2012 et A/898/2012 et rejeté les recours interjetés par l'hoirie.

Le testament du père de M. D\_\_\_\_\_ contenait une clause de substitution fidéicommissaire en faveur de Mme B\_\_\_\_\_ portant sur sa propriété de Céligny, qui avait disparu suite à la donation dudit bien. Par conséquent, Mme B\_\_\_\_\_ avait hérité non pas du père de M. D\_\_\_\_\_, mais de sa tante par alliance, feu Mme A\_\_\_\_\_, conformément au codicille de cette dernière. Elle devait donc être taxée, en application de la jurisprudence, selon le taux afférent à la cinquième catégorie. L'actif successoral comprenant un immeuble situé hors du canton, il fallait répartir les dettes de manière proportionnelle entre les cantons concernés. En l'occurrence, la valeur du bien situé hors du canton de Genève avait été évalué à CHF 1'330'000.- par l'AFC, ce qui représentait un montant arrondi de 24,04% du total de l'actif successoral brut s'élevant à CHF 5'533'553.-. Ce pourcentage devait être, conformément au principe de la répartition intercantonale, appliqué aux dettes, soit à CHF 156'719.-. Cela conduisait à écarter une somme arrondie de CHF 37'668.- du passif successoral.

- 20) Par acte du 14 mai 2013, l'hoirie a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) et conclu à ce que la succession de feu Mme A\_\_\_\_\_ soit dégrevée de CHF 32'693.- et taxée selon les dispositions applicables en matière de substitution fidéicommissaire.

Elle reprenait l'argumentation exposée dans ses précédentes écritures et précisait que, même si juridiquement, la forme adoptée n'était pas celle d'une substitution fidéicommissaire, force était de constater qu'elle était prévue par la dévolution successorale de la famille.

- 21) Le 4 juin 2013, le TAPI a transmis son dossier et indiqué ne pas avoir d'observations à formuler.
- 22) Dans sa réponse du 21 juin 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, reprenant l'argumentation exposée devant les premiers juges.
- 23) Sur quoi, la cause a été 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. 68 al. 1 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 - LDS - D 3 25 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) a. Toute personne capable de discernement et âgée de 18 ans révolus a la faculté de disposer de ses biens par testament, dans les limites et selon les formes établies par la loi (art. 467 du Code civil Suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210).

Par le biais de la substitution fidéicommissaire, le disposant a la faculté de grever l'héritier institué de l'obligation de rendre la succession à un tiers, l'appelé (art. 488 al. 1 CC). La substitution s'ouvre, sauf disposition contraire, à la mort du grevé (art. 489 al. 1 CC). Le grevé acquiert la succession comme tout autre héritier institué. Il devient propriétaire, à charge de restitution (art. 491 CC). La substitution s'ouvre en faveur de l'appelé, lorsqu'il est vivant à l'échéance de la charge de restitution (art. 492 al. 1 CC).

En cas de substitution fidéicommissaire d'héritiers, il y a donc deux successions universelles. L'appelé comme le grevé sont des successeurs de l'auteur de la substitution. L'héritier appelé n'est donc pas l'héritier du grevé (Antoine EIGENMANN/Nicolas ROUILLER [éd.], Commentaire du droit des successions, 2012, ad art. 488 n. 8 ; Paul-Henri STEINAUER, Le droit des successions, 2006, p. 280 ; Jean GUINAND/Martin STETTLER/Audrey LEUBA, Droit des successions, 6<sup>ème</sup> éd., 2005, p. 160).

La substitution vulgaire, un autre mode de disposer, permet de désigner une ou plusieurs personnes qui recueilleront la succession ou le legs si l'héritier ou le légataire prédécède ou répudie (art. 487 CC). Elle se distingue de la substitution fidéicommissaire en ce qu'elle prévoit la désignation d'un successeur à défaut du premier appelé, et non à la suite de celui-ci (Jean GUINAND/Martin STETTLER/Audrey LEUBA, op. cit., p. 158 ; Paul-Henri STEINAUER, op. cit., p. 278).

b. Selon l'art. 511 al. 2 CC, le legs d'une chose déterminée est caduc lorsqu'il est inconciliable avec un acte par lequel le testateur a disposé ultérieurement de cette chose. Cet article vise non seulement le legs, mais aussi toutes dispositions pour cause de mort pouvant se rapporter à une chose déterminée (Antoine EIGENMANN/Nicolas ROUILLER [éd.], op. cit., ad art. 511 n. 12). Le de cujus reste en effet entièrement libre de disposer de son vivant des choses qu'il a attribuées par testament, notamment de celles léguées. S'il aliène volontairement l'une de ces choses, par le biais d'une donation par exemple, il manifeste par un

acte concluant qu'il révoque la disposition pour cause de mort (Paul-Henri STEINAUER, op. cit., p. 358).

c. Toute transmission de biens résultant d'un décès, à quelque titre que cette transmission ait lieu, est frappée par des droits de succession (art. 1 al. 1 et 2 LDS).

Les droits de succession sont calculés sur : les parts héréditaires nettes ; les legs ; les assurances et rentes dévolues aux bénéficiaires et attributaires ; les avances d'hoirie et donations ; la part attribuée au conjoint ou au partenaire enregistré, conformément à l'art. 1 al. 1 let. b et c LDS (art. 16 LDS).

L'art. 17 al. 2 LDS fixe le tarif d'imposition applicable aux droits de succession d'une première catégorie, soit pour les enfants, les père et mère, ainsi qu'entre époux, et l'art. 19 al. 2 LDS pour les frères et sœurs, soit la troisième catégorie.

La quatrième catégorie est constituée par les oncles ou tantes, les grands-oncles ou grand-tantes, les neveux ou nièces, les petits-neveux ou petites-nièces, le tarif étant de : 8% de CHF 501.- à 2'000.- ; 9,5% de CHF 2'001.- à 5'000.- ; 10,5% de CHF 5'001.- à 100'000.- ; 12% de CHF 100'001.- à 200'000.- ; 13% au-dessus de CHF 200'000.- (art. 20 LDS).

Pour tous les cas non prévus aux arts. 17 à 20 LDS, l'art. 21 LDS indique le tarif d'une cinquième catégorie, soit : 20% de CHF 501 à 2'000.- ; 22% de CHF 2'001.- à 5'000.-, 24% de CHF 5'001 à 100'000.- ; 26% au-dessus de CHF 100'000.-.

D'après l'ancienne jurisprudence de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI), le législateur n'a pas statué sur les alliés de la quatrième catégorie. En effet, la différence est relativement faible entre le double des droits de la quatrième catégorie dont bénéficiaient lesdits alliés sous l'ancien droit et les droits de la quatrième catégorie. Les alliés de la quatrième catégorie sont donc manifestement assujettis aux droits de la cinquième catégorie (DCCR/238/2010 du 15 février 2010 et les références citées).

En cas de substitution, l'héritier grevé de la substitution et l'appelé ont chacun à supporter les droits de succession calculés d'après leur degré de parenté avec le défunt (art. 28 al. 1 LDS).

d. Selon un principe généralement admis en matière fiscale, l'administration supporte le fardeau de la preuve et doit démontrer l'existence d'éléments imposables, tandis qu'il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il

incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (ATA/726/2013 du 29 octobre 2013 et les références citées).

e. En l'espèce, l'hoirie affirme hériter en vertu d'une substitution fidéicommissaire prévue par la dévolution successorale de la famille, raison pour laquelle elle devrait être imposée selon le tarif réservé à la quatrième catégorie.

Cette argumentation ne saurait être suivie, la recourante n'ayant pas suffisamment démontré l'existence d'une substitution fidéicommissaire justifiant l'application d'un tarif des droits de succession de la quatrième catégorie, plus favorable que celui de la cinquième. Elle n'a en effet proposé qu'une interprétation du testament de feu Mme A\_\_\_\_\_ et n'a en particulier fourni aucun certificat d'héritier attestant d'une telle substitution fidéicommissaire.

Quand bien même une substitution fidéicommissaire en faveur de Mme B\_\_\_\_\_ concernant la demeure de Céligny apparaît à la lecture du testament du père de M. D\_\_\_\_\_ rédigé en 1961, force est de constater que la donation qu'il a effectuée un an plus tard, attribuant ladite propriété à ses deux fils, l'a annulée par actes concluants. En effet, à partir de ce moment, il ne pouvait plus disposer pour cause de mort d'un bien ne lui appartenant plus. Par ailleurs, le testament de M. D\_\_\_\_\_ institue à défaut ses nièces comme héritières uniquement pour le cas où sa femme serait également décédée, ce qui constitue une substitution vulgaire et non pas fidéicommissaire. La donation de la propriété de Céligny, ainsi que le codicille confirmant le testament de M. D\_\_\_\_\_ ayant en outre été fait devant notaire, force est de constater que, contrairement à ce qu'allègue la recourante, la dévolution de la famille ne tend pas à une substitution fidéicommissaire en sa faveur. Il ne ressort du reste d'aucune autre pièce du dossier que tel aurait été le cas. Par conséquent, elle a hérité de feu Mme A\_\_\_\_\_ qui a désigné par codicille les nièces de son mari comme seules héritières en cas de décès de ce dernier. Cela est du reste attesté par le seul certificat d'héritier figurant au dossier. Les nièces héritant de leur tante par alliance, le taux applicable à leurs droits de succession est celui de la cinquième catégorie, conformément à la jurisprudence de la CCRMI dont il ne se justifie pas de s'écarter.

C'est donc à juste titre que l'AFC-GE a appliqué ce tarif dans le cadre de la taxation litigieuse.

- 3) a. 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 (art. 4 al. 1 LDS). La succession entraîne en conséquence une répartition des actifs entre le

canton du dernier domicile du défunt et les cantons du lieu de situation des immeubles (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 500 n° 20).

Le passif est réparti proportionnellement à l'actif imposable dans chacun des cantons intéressés. Cette répartition se fait sur la base d'une attestation fournie par l'autorité fiscale du canton où s'ouvre la succession (art. 4 al. 3 et 4 LDS).

L'art. 4 LDS concrétise la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant l'interdiction de la double imposition entre cantons, en procédant à une répartition proportionnelle du passif au prorata de l'actif imposable dans chacun des cantons (MGC 1954/II p. 1620). En effet, le principe de l'interdiction de la double imposition déduit de l'art. 27 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (ATF 132 I 29 consid. 2.1 ; ATF 130 I 205 consid. 4 et les références citées).

b. En l'espèce, la recourante avance que les dettes de la succession ont un fondement « purement genevois ». Partant, aucune d'entre elles ne devraient être écartée au motif de la répartition intercantonale.

Contestant le principe même de la répartition intercantonale des dettes, la recourante perd de vue qu'elle est le pendant d'une taxation de la succession en fonction des actifs dont elle est constituée, qui découle de l'interdiction de la double imposition entre cantons telle qu'appliquée par le législateur. En effet, une partie de l'actif successoral n'étant pas imposée dans le canton de Genève, en l'occurrence un immeuble, l'AFC-GE devait en tenir compte lors du calcul du passif de la succession.

En conséquence, le calcul des dettes écartées au titre de la répartition intercantonale effectué par l'AFC-GE et expliqué par le TAPI sera confirmé.

- 4) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'hoirie recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 14 mai 2013 par l'hoirie de feu Madame A\_\_\_\_\_, soit Mesdames B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 avril 2013 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de l'hoirie de feu Madame A\_\_\_\_\_, soit Mesdames B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 500.- ;

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 Madame B\_\_\_\_\_, exécutrice testamentaire, représentant l'hoirie de feu Madame A\_\_\_\_\_, soit Mesdames B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

M. Mazza

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :