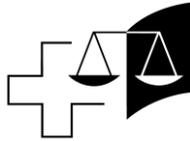


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_190/2020

Arrêt du 21 août 2020

Ile Cour de droit public

Composition

MM. les Juges fédéraux Seiler, Président,
Donzallaz et Beusch.

Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

1. Hoirie de feu Monsieur A. _____, soit pour elle,
 2. B. _____,
 3. C. _____,
 4. D. _____,
 5. E. _____,
 6. F. _____,
 7. G. _____,
 8. H. _____,
 9. I. _____,
 10. J. _____,
 11. K. _____,
 12. L. _____,
- tous représentés par Maître Etienne Junod, avocat,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet

Droit de succession, assujettissement,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 21 janvier 2020 (ATA/63/2020).

Faits :

A.

A._____, ressortissant espagnol né en 1918, a épousé en premières noces M._____. Cette dernière est décédée en 2009. De cette union sont issus trois enfants, B._____, N._____ et C._____.

Selon les informations figurant dans la base de données de l'Office cantonal de la population et des migrations du canton de Genève, produites par l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève, 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. Selon ces mêmes informations, il a habité à Genève dès le 1er octobre 1984 et dès le 1er janvier 2000, à l'Avenue O._____. L'Administration fiscale cantonale a mis 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, selon des conventions renouvelées pour chaque période.

En janvier 2011, A._____ a épousé P._____. Ils avaient précédemment eu un fils, Q._____, né en 1967, reconnu par feu R._____, frère de A._____. Q._____ réside au chemin S._____ à Genève.

Le 31 mars 2011, A._____ et Q._____ ont déposé une demande en reconnaissance de leur filiation et de rectification de l'état civil, déclarée irrecevable par les tribunaux madrilènes. En procédure, P._____ avait 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.

Le 8 avril 2011, 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. Par jugement du 9 décembre 2011, les tribunaux madrilènes ont décliné leur compétence en raison du domicile à Genève de A._____. Le 18 avril 2011, 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 à l'Avenue O._____". Il soumettait sa succession à sa loi nationale, soit le Code civil espagnol, et désignait deux exécuteurs testamentaires T._____ et U._____.

Le 21 avril 2011, A._____ a pris un vol de Madrid à Genève. À la suite de demandes déposées le 7 octobre 2011 par P._____ et Q._____, le Tribunal civil de première instance de Genève a jugé, le 6 janvier 2012, que R._____ n'était pas le père de Q._____ et que A._____ en était le père biologique. Les demandes de révision de ces jugements déposées par B._____ ont été rejetées ou déclarées irrecevables, en dernier lieu par arrêt du Tribunal fédéral 5A_382/2014 du 9 octobre 2014.

A._____ est décédé à l'Hôpital à Genève le 7 juin 2012. La confirmation de l'annonce de décès du 27 juin 2012, ainsi que la déclaration de décès, indiquent un domicile à Genève à l'Avenue O._____ à Genève.

B.

Par ordonnance du 7 août 2012, la Justice de paix du canton de Genève a admis la requête en bénéfice d'inventaire, déposée par B._____ et N._____ et C._____, en commettant Me V._____, notaire, aux fins de dresser l'inventaire de la succession. Il était précisé que le défunt était domicilié à l'Avenue O._____ à Genève. Le procès-verbal d'inventaire a été déposé le 27 mars 2014. Il mentionnait également un domicile à l'Avenue de O._____ à Genève.

Par décision du 30 juin 2014, la Justice de paix, indiquant également un domicile genevois du défunt, a déclaré closes les opérations d'inventaire. Par arrêt du 10 août 2015 sur recours de B._____, qui concluait notamment à la constatation que la Justice de paix du canton de Genève était incompétente pour prendre les mesures nécessaires au règlement de la succession du défunt et à ce qu'il soit dit que les autorités espagnoles étaient seules

compétentes pour ce faire, la chambre civile de la Cour de justice a confirmé la décision de la Justice de Paix du 30 juin 2014. Elle a en particulier jugé qu'il ressortait du dossier que le dernier domicile du défunt au sens de l'art. 20 al. 1 let. a LDIP se trouvait bien en suisse: celui-ci était domicilié sans interruption à Genève depuis 1983 selon les registres publics, titulaire d'un permis d'établissement. Le domicile était par ailleurs confirmé par les dispositions testamentaires du défunt du 18 avril 2011, par les documents signés par B._____ elle-même (contrat de prêt du 10 décembre 1999) ainsi que par le jugement en force du 9 décembre 2011 du Tribunal de première instance de Madrid (Espagne) déclinant sa compétence en raison du domicile à Genève dans la procédure de mise sous tutelle dirigée contre le défunt par B._____.

C.

Par décision du 14 novembre 2016, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a fixé le dernier domicile du défunt à Genève et s'est déclarée compétente pour taxer sa succession.

Le 8 décembre 2016, B._____, ainsi que N._____ et C._____, ont élevé réclamation à l'encontre de cette décision en contestant l'assujettissement de la succession aux impôts genevois. Ils soutenaient que le dernier domicile de leur père se trouvait à Madrid.

Par décision du 24 février 2017, l'Administration fiscale cantonale a rejeté la réclamation que B._____, ainsi que N._____ et C._____ avaient interjetée le 8 décembre 2016 contre la décision rendue le 14 novembre 2016 par l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

N._____ est décédé en 2017. Ses héritiers ont pris sa place dans la procédure fiscale.

Par jugement du 19 août 2019, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a rejeté le recours que B._____, C._____ et feu N._____, remplacé en cours de procédure par ses ayants-droit, avaient déposé contre la décision sur réclamation du 24 février 2017.

D.

Par arrêt du 21 janvier 2020, la Cour de justice du canton de Genève a rejeté le recours que l'hoirie de feu A._____, soit pour elle B._____, C._____, D._____, E._____, F._____, G._____, H._____, I._____, J._____, K._____, L._____, avait interjeté contre le jugement rendu le 19 août 2019 par le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève. Le dernier domicile du défunt se trouvait dans le canton de Genève, de sorte que l'autorité intimée s'était à juste titre déclarée compétente pour imposer la succession.

E.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'hoirie de feu A._____, soit pour elle B._____, C._____, D._____, E._____, F._____, G._____, H._____, I._____, J._____, K._____, L._____, demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 21 janvier 2020 par la Cour de justice du canton de Genève et dire que " *le dernier domicile au sens de l'art. 3 al. 1 LDS ne se situe pas en Suisse* ", subsidiairement de renvoyer la cause à la Cour de justice ou à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève pour compléter les faits et prendre une nouvelle décision déterminant le domicile de feu A._____ sur la base des considérants du Tribunal fédéral. Ils se plaignent de l'établissement des faits, de la violation de l'interdiction de l'arbitraire et de la violation du droit d'être entendu.

La Cour de justice du canton de Genève persiste dans les considérants et le dispositif de l'arrêt attaqué. L'Administration fiscale cantonale du canton de Genève conclut au rejet du recours.

Considérant en droit :

1.

Interjeté par les recourants qui ont pris part à la procédure devant l'autorité précédente, qui sont directement touchés par la décision attaquée et qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (cf. art. 89 al. 1 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF; RS 173.110]), le recours est dirigé contre un jugement final (cf. art. 90 LTF) rendu par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 lettre d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (cf. art. 82 lettre a LTF) qui n'est pas concernée par l'un des cas d'exceptions mentionnés par l'art. 83 LTF. Il est en principe recevable, puisqu'il a été déposé dans le délai, la forme et le respect des exigences de motivation prévus par la loi (cf. art. 42, 100 al. 1 et 106 al. 2 LTF).

I. Objet du litige

2.

Le litige porte sur le for d'ouverture de la succession du défunt et par conséquent sur l'assujettissement des recourants à l'impôt sur les successions dans le canton de Genève. Confirmant la décision de l'autorité intimée, l'instance précédente a jugé que le dernier domicile du défunt se trouvait à Genève, tandis que les recourants soutiennent que le défunt avait son domicile à Madrid au moment de son décès et que le domicile genevois était fictif et n'existait que pour des raisons fiscales.

II. Droit applicable

3.

3.1. En tant que les recourants soutiennent que le dernier domicile du défunt se trouvait à Madrid, le litige comporte des éléments d'extranéité. Entre la Confédération suisse et l'Espagne, il n'existe toutefois aucune convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions. Enfin, 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 Cst.; arrêts 2C_68/2016 du 2 juin 2017 consid. 2; 2C_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 2; 2C_242/2014 du 10 juillet 2014 consid. 2.3.1). Il s'ensuit que le litige est soumis au droit cantonal du canton de Genève.

3.2. Sauf exceptions non pertinentes en l'espèce (cf. art. 95 let. c, d et e LTF), il n'est pas possible d'invoquer la violation du droit cantonal en tant que tel devant le Tribunal fédéral (art. 95 LTF *e contrario*). Il est néanmoins possible de faire valoir que son interprétation ou son application consacrent une violation du droit fédéral, comme la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) ou la garantie d'autres droits constitutionnels (**ATF 140 III 385** consid. 2.3 p. 387; **138 V 67** consid. 2.2 p. 69). Le Tribunal fédéral n'examine de tels moyens que s'ils sont formulés conformément aux exigences de motivation qualifiée prévues à l'art. 106 al. 2 LTF (**ATF 141 I 36** consid. 1.3 p. 41; **136 II 304** consid. 2.5 p. 314). A cet égard, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation (cf. **ATF 141 I 36** consid. 1.3 p. 41; **139 I 229** consid. 2.2 p. 232).

3.3. Appelé à revoir l'application d'une norme cantonale ou communale sous l'angle de l'arbitraire, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue que si celle-ci apparaît insoutenable ou en contradiction manifeste avec la situation effective, ou encore si elle a été adoptée sans motifs objectifs et en violation d'un droit certain. En outre, il ne suffit pas que

les motifs de la décision critiquée soient insoutenables, encore faut-il que celle-ci soit arbitraire dans son résultat. Si l'application de la loi défendue par l'autorité cantonale ne se révèle pas déraisonnable ou manifestement contraire au sens et au but de la disposition ou de la législation en cause, cette interprétation sera confirmée, même si une autre solution - éventuellement plus judicieuse - paraît possible (ATF 140 III 167 consid. 2.1 p. 168; 138 I 305 consid. 4.3 p. 319; 138 III 378 consid. 6.1 p. 379).

III. Grief d'ordre formel

4.

Dans un grief d'ordre formel qu'il convient d'examiner en premier lieu (ATF 132 V 387 consid. 5.1 p. 390), les recourants dénoncent une violation de leur droit d'être entendus, l'instance précédente ayant constaté que le défunt " possédait à Genève de la famille proche en la personne de son fils Q._____, qui, d'après ses déclarations au Ministère public produites au dossier, est arrivé en Suisse à l'âge de 16 ans, soit approximativement à l'âge de 16 ans et entretenait avec son père une bonne relation ". Les recourants se plaignent de n'avoir pas eu accès au dossier du Ministère public et partant de n'avoir pas pu se prononcer sur ce point ni devant le Tribunal administratif de première instance ni devant l'instance précédente.

Tel qu'il est formulé, le grief n'est pas motivé d'une manière conforme aux exigences de motivation accrues prévues par l'art. 106 al. 2 LTF, il ne peut par conséquent pas être examiné. A supposer qu'il soit recevable, il devrait être rejeté. Les recourants ne font en effet pas valoir qu'ils auraient requis le droit de consulter le dossier - qui contenait les déclarations de Q._____ au Ministère public - auprès des deux instances précédentes ni que ce droit leur aurait été indûment refusé par l'une ou l'autre de ces instances.

IV. Etablissement des faits

5.

5.1. Le Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ceux-ci n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire de l'art. 9 Cst. (ATF 134 V 53 consid. 4.3 p. 62) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. art. 97 al. 1 LTF), ce qu'il appartient à la partie recourante d'exposer et de démontrer de manière claire et circonstanciée (cf. ATF 136 II 101 consid. 3 p. 104 s.; 332 consid. 2.1 p. 334). En outre, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF). Il n'y a arbitraire dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. ATF 136 III 552 consid. 4.2 p. 560).

5.2. Les recourants produisent pour la première fois devant le Tribunal fédéral un arrêt rendu le 17 janvier 2020 par la justice espagnole. Il s'agit d'un moyen de preuve nouveau, irrecevable en vertu de l'art. 99 al. 1 LTF.

5.3. Indépendamment de leurs griefs d'arbitraire dans l'établissement des faits, qui seront traités ci-après, les recourants complètent ou modifient librement l'état de fait retenu dans l'arrêt attaqué dans un chapitre intitulé "Remarques préliminaires", comme ils le feraient devant une instance d'appel. Le Tribunal fédéral ne tiendra donc pas compte de ces faits, dans la mesure où ils ne résultent pas de l'arrêt entrepris.

5.4. Les recourants soutiennent (mémoire de recours, ch. 4.1.2) que, bien qu'elle les cite dans la partie en fait de l'arrêt attaqué, l'instance précédente n'a pas tenu compte dans ses

considérants en droit " *des trois témoignages sous serment devant notaires 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* " (arrêt attaqué, en Fait, ch. 20b, p. 5), ni du " *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 s'écarter sauf raisons impérieuses* " (arrêt attaqué, en fait, ch. 27 p. 8 in fine). Ils sont d'avis que ces éléments démontrent une présence soutenue du défunt à Madrid jusqu'en avril 2011.

En tant qu'ils dénoncent l'établissement manifestement inexact de ces faits, les griefs des recourants doivent être rejetés. En effet, dans son raisonnement en droit, l'instance précédente a non seulement mentionné que le défunt " y [à Madrid] *avait engagé une employée de maison* ", mais encore, elle a jugé que " *son domicile genevois ne l'empêchait pas de continuer ses activités économiques, de conserver son appartement et une employée de maison* " (arrêt attaqué en droit, consid. 6c p. 16).

5.5. Pour le surplus, dans le chapitre 4.1 de leur mémoire de recours, intitulé " *Etablissement inexact des faits* ", les recourants citent de nombreux passages de l'arrêt attaqué ayant trait, notamment, aux visites médicales et analyses de sang du défunt en Espagne (ch. 4.2.3), aux liens familiaux et aux contacts du défunt avec son fils Q._____ à Genève (ch. 4.1.4), au permis C détenu par le défunt (ch. 4.1.5) ainsi qu'à l'absence d'activités économiques du défunt à Genève (ch. 4.1.6). Bien qu'ils invoquent en préambule de ce chapitre l'art. 97 al. 1 LTF (mémoire de recours, ch. 4.1.1), les recourants n'exposent nullement, eu égard aux passages cités, en quoi les conditions de cette disposition légale seraient réunies. En réalité, sous couvert d'établissement inexact des faits, les recourants se plaignent de l'application du droit cantonal par l'instance précédente.

5.6. Enfin, dans le chapitre 4.3.2 de leur mémoire, intitulé " *Absence d'un faisceau d'indices suffisant en faveur de Genève* ", les recourants invoquent l'art. 9 Cst. et l'interdiction de l'arbitraire, dont ils développent dûment la portée en matière d'établissement des faits et d'appréciation des preuves. Puis ils s'en prennent aux décisions judiciaires relatives au droit civil (droit successoral) et celles relatives au droit administratif (droit fiscal et droit des étrangers) que l'instance précédente cite à l'appui de l'existence d'un domicile du défunt à Genève, pour affirmer qu'elles auraient toutes en commun le fait qu'elles se fondent sur des actes frauduleux du défunt tandis que les faits qu'ils avancent démontrent tous que le défunt avait son domicile à Madrid. A leur avis, l'inexistence d'un domicile du défunt à Genève relèverait de l'évidence, notamment en raison de l'absence de propriété immobilière du défunt en Suisse, alors qu'il était propriétaire d'un appartement à Madrid, de l'appartement loué à Genève mais inhabité, du siège de la société W._____ SA, des activités du défunt en tant que président de cette société et des activités commerciales du défunt en Espagne, de la carte d'identité espagnole avec mention du domicile espagnol, de l'engagement d'une employée à Madrid en charge de son ménage et de ses soins personnels, de l'appartenance à des clubs madrilènes et de sa participation à la vie sociale madrilène aussi longtemps que son état de santé le permettait.

En tant que ces affirmations doivent être comprises comme des griefs relatifs à l'établissement des faits et à l'appréciation des preuves, ils doivent être rejetés dans la mesure où ils sont recevables. Les recourants ne se plaignent en effet pas de constatation ou d'appréciation arbitraire des faits et des preuves, mais uniquement, une nouvelle fois, de leur appréciation par l'instance précédente et de l'importance erronée, selon eux, qu'elle leur a accordée dans l'application du droit cantonal.

V. *Domicile du défunt en matière d'impôt sur les successions*

6.

6.1. En application de sa loi du 26 novembre 1960 sur les droits de succession (LDS/GE; RSGE D 3 25), le canton de Genève perçoit 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. 2 let. a LDS/GE). Cet impôt est dû par ceux qui, à la suite d'un décès ou d'une déclaration d'absence, acquièrent des biens ou en sont bénéficiaires, le domicile et la nationalité de l'ayant droit étant sans effet sur cette obligation (art. 2 LDS/GE).

L'art. 3 LDS/GE prévoit que la succession de celui qui y était domicilié au sens des articles 23 et suivants du code civil est ouverte dans le canton de Genève.

6.2. L'instance précédente a développé une motivation en deux étapes à l'appui du rejet du recours déposé devant elle par les recourants : l'une, fondée sur l'application de l'art. 3 LDS/GE, qui recense les indices plaidant en faveur de l'existence d'un domicile du défunt à Genève plutôt qu'à Madrid et l'autre, fondée sur l'art. 9 Cst., jugeant que les recourants ne pouvaient pas soutenir que le domicile du défunt à Genève était fictif pour plaider l'existence d'un domicile à Madrid sans adopter un comportement contradictoire qui ne méritait pas de protection.

Les recourants s'en prennent aux deux volets de la motivation de la Cour de justice. Il convient par conséquent d'examiner les mérites de leurs griefs séparément et successivement.

7.

En premier lieu, les recourants se plaignent de l'interprétation de l'art. 3 LDS/GE par l'instance précédente. Ils reprochent à l'instance précédente d'avoir jugé que l'art. 24 CC ne trouve pas d'application dans les rapports internationaux.

7.1. Dans l'arrêt attaqué, la Cour de justice a interprété la notion de domicile au sens de l'art. 3 LDS/GE de la manière suivante. Elle a en substance rappelé le contenu de l'art. 23 CC et précisé que l'art. 24 CC ne s'appliquait pas dans les rapports internationaux. Elle a ensuite exposé que le domicile fiscal correspondait en principe au lieu où se situait le centre des intérêts personnels et professionnels de la personne concernée et qu'il n'était pas nécessaire qu'elle ait l'intention d'y demeurer pour toujours ou pour une durée indéterminée. Il suffisait 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. Enfin, 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 fallait examiner avec lequel de ces endroits ses relations étaient les plus étroites. Le centre des intérêts vitaux se déterminait 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.

7.2. Bien qu'il reçoive de la part de l'instance précédente, au vu des références citées, une interprétation inspirée de jurisprudences rendues par le Tribunal fédéral dans divers autres domaines du droit fédéral, notamment, en matière de droit privé successoral, en matière de droit international privé, en matière de droit des étrangers ou encore en matière d'impôt fédéral direct, le terme "domicile" de l'art. 3 LDS/GE demeure une notion de droit cantonal (cf. consid. 2.2 ci-dessus). Les recourants ne sont donc admis à se plaindre de son interprétation qu'en invoquant la violation de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.) ou celle d'autres droits constitutionnels (cf. consid. 2.3 ci-dessus) et en motivant leurs griefs conformément aux exigences accrues de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. consid. 2.3 et 2.4 ci-dessus).

7.3. En l'occurrence, sous chiffre 4.3.1 de leur mémoire, les recourants soutiennent que la jurisprudence selon laquelle l'art. 24 CC ne s'applique pas dans les rapports internationaux ne vaut pas dans le cas d'espèce, d'autant moins, selon eux, que l'art. 3 LDS/GE renvoie à

l'art. 24 CC, que la jurisprudence citée par l'instance précédente a été rendue en matière de droit international privé et que la loi fédérale en cette matière ne vaut pas pour le droit fiscal.

Tel qu'il est formulé, ce grief ne peut pas être examiné. Il ne répond pas aux exigences de motivation accrues prévues par l'art. 106 al. 2 LTF (cf. consid. 2.3 et 6.2 ci-dessus). Certes, les recourants font référence en début de leur mémoire de recours (p. 2) à la "violation de l'art. 9 Cst. (arbitraire [...]) " puis, en page 25, à l'arbitraire dans l'établissement des faits et l'appréciation de la preuve. Ils ne précisent toutefois pas le contenu de l'interdiction de l'arbitraire dans l'interprétation du droit cantonal ni n'exposent concrètement en quoi l'instance précédente aurait violé l'art. 9 Cst. en écartant de l'interprétation de l'art. 3 LDS/GE l'art. 24 CC dans les rapports internationaux. Ils se bornent en effet à substituer leur interprétation du droit cantonal à celle de l'instance précédente, ce qui ne correspond pas à la démonstration de l'arbitraire (cf. consid. 2.4 ci-dessus).

Faute de griefs recevables, la présente cause doit être jugée en application de la notion de domicile telle qu'exposée par la Cour de justice dans l'arrêt attaqué (cf. consid. 5.2 ci-dessus).

8.

Les recourants reprochent à la Cour de justice la manière dont elle a fait application de la notion de domicile de l'art. 3 LDS/GE.

8.1. Dans l'arrêt attaqué, l'instance précédente a en substance constaté

- que le défunt séjournait tant à Genève qu'à Madrid, depuis 2003, effectuant au minimum deux fois par an, des allers-retours entre ces villes.
- qu'il séjournait à Genève en moyenne pendant deux mois et s'était déplacé pour la dernière fois de Madrid à Genève le 21 avril 2011.
- qu'il avait été mis, en 1983, au bénéfice d'une première autorisation de séjour puis, dès le 3 avril 1990, d'une autorisation d'établissement, dont il avait demandé la prolongation le 18 janvier 2010.
- que le Consulat espagnol à Genève attestait de la résidence du défunt dans ce canton depuis le 23 juillet 1981.
- qu'il avait été imposé, à sa demande, selon le régime d'imposition d'après la dépense au travers de conventions renouvelées régulièrement depuis 1982 et pour la dernière jusqu'en 2012, ce qui n'était accordé que s'il résidait à Genève au cours de cette période et qu'il n'avait jamais contesté les décisions de taxations genevoises, admettant ainsi son assujettissement illimité aux impôts et, par conséquent, l'existence de son domicile dans le canton de Genève.
- qu'il avait indiqué Genève comme lieu de domicile dans son testament du 18 avril 2011, ainsi que dans douze autres testaments depuis 1985.
- qu'il possédait un véhicule immatriculé à Genève.
- qu'il y effectuait des analyses médicales et y était suivi par le Dr X. _____, à tout le moins depuis 2003.
- que la fiche remplie lors de l'admission du défunt à l'Hôpital à Genève mentionnait un domicile au chemin S. _____, où était domicilié son fils.
- que 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 indiquaient tous Genève comme dernier domicile du défunt, y compris le certificat d'héritiers quand bien même ce certificat se limitait à attester de la qualité d'héritiers.
- que les tribunaux madrilènes avaient estimé que les tribunaux genevois étaient compétents pour connaître de la mise sous tutelle du défunt.
- que les procédures en établissement de la filiation entre le défunt et Q. _____ avaient été initiées à Genève.

- que les déclarations espagnoles d'impôt sur la fortune du défunt, produites par les recourants, pour les années 2004 à 2007 indiquaient un domicile à l'Avenue O._____.

- qu'il détenait un compte pour « non-résident » dans une banque espagnole.
- qu'il possédait à Genève de la famille proche en la personne de son fils, Q._____ qui, d'après ses déclarations au Ministère public produites au dossier, était arrivé en Suisse à l'âge de 16 ans, en 1983, et entretenait avec son père une bonne relation.

Puis, elle a écarté les objections des recourants fondées sur

- le procès-verbal établi le 23 juin 2011 par un huissier judiciaire, constatant que l'appartement de l'Avenue O._____ ne semblait pas habité et exposant que les voisins ne connaissaient pas les locataires de cet appartement,

- l'absence d'activités économiques du défunt à Genève,
- l'appartement et le véhicule détenus en propriété à Madrid par le défunt,
- son affiliation à Madrid à différents clubs et à un parti politique,
- la possession d'un compte dans une banque espagnole sur lequel était versée une rente d'invalidité qui servait notamment à payer la société chargée de la sécurité de l'appartement madrilène,
- la carte d'identité espagnole,
- l'existence d'une employée de maison à Madrid,
- les analyses et le suivi des médecins madrilènes,
- les activités commerciales du défunt au travers de ses deux sociétés espagnoles,

- les déclarations de P._____, au demeurant contradictoires, sur le lieu de domicile du défunt tantôt Genève tantôt Madrid,

- les trois testaments indiquant un domicile madrilène alors qu'une douzaine de testaments indiquaient un domicile à Genève,

- l'incapacité de discernement du défunt alléguée mais non démontrée.

Puis, prenant en compte l'ensemble de ces indices et procédant à une appréciation globale de la situation du défunt à son décès, l'instance précédente est arrivée à la conclusion que le *de cujus* avait certes conservé de forts liens avec Madrid, où il séjournait régulièrement, mais qu'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 l'impôt à Genève. Aucun élément du dossier n'étayait une volonté similaire de s'établir en Espagne, aux autorités de laquelle le défunt indiquait au contraire être domicilié à Genève.

8.2. Les recourants s'en prennent à la motivation de la Cour de justice principalement dans trois chapitres de leur mémoire de recours :

- dans le chapitre 4.1 de leur mémoire : les recourants citent de nombreux passages de l'arrêt attaqué dans lesquels l'instance précédente procède à l'appréciation des indices de domicile ayant trait, notamment aux visites médicales et analyses de sang du défunt en Espagne (ch. 4.1.3), aux liens familiaux et aux contacts du défunt avec son fils Q._____ à Genève (ch. 4.1.4), au permis C détenu par le défunt (ch. 4.1.5) ainsi qu'à l'absence d'activités économiques du défunt à Genève (ch. 4.1.6). Ils déplorent le peu de poids que leur a conféré l'instance précédente dans l'appréciation du faisceaux d'indice;

- dans le chapitre 4.3.1 de leur mémoire : ils soutiennent qu'un séjour de quatre mois par an, comme suggéré par la Cour de justice, ne remplit ni les conditions d'un domicile alternant ni celles d'un domicile fiscal unique à Genève;

- puis, dans le chapitre 4.3.2 de leur mémoire, ils soutiennent que l'inexistence d'un domicile du défunt à Genève relève de l'évidence en raison d'une série d'indices, dont ils se bornent à faire la liste. Ils s'en prennent à la position de la Cour de justice qui retient, selon eux, " *toute une série d'éléments, sans toujours les citer nommément, qui, selon les considérants, constituent pris ensemble un faisceau d'indices suffisant à constituer un domicile fiscal à Genève* " et dont ils citent la conclusion : " *aussi quand bien même le défunt aurait eu l'intention de tromper les autorités tant espagnoles que genevoises en créant un 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 à son domicile".

Enfin, ils contestent l'approche de l'instance précédente qui se fonde sur un établissement manifestement inexact des faits en rapport avec des pièces et des situations dont ils donnent une liste :

- l'absence de propriété immobilière du défunt en Suisse,
- l'appartement locatif inhabité,
- le siège et les activités de la société du défunt et de son épouse à Madrid,
- les activités commerciales déployées par le défunt en Espagne,
- la fonction de président de la société W. _____ SA après sa retraite,
- la carte d'identité espagnole,
- l'engagement d'une employée à Madrid,
- l'appartenance à des clubs à Madrid,
- la participation à la vie sociale à Madrid aussi longtemps que l'état de santé du défunt le permettait.

Ils affirment en outre

- que la confirmation de l'annonce du 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 26 juin 2014 et la décision de la chambre civile du 10 août 2015 ne sont pas le fruit d'actions et de demandes de leur part,
- que les documents précités et le certificat d'héritiers, qui ne déploie du reste que des effets de droit civil, ont été établis sur la base d'un permis C obtenu frauduleusement,
- que le défunt n'a jamais habité à l'adresse indiquée sur le certificat d'héritier, ce certificat n'ayant du reste aucune valeur puisqu'ils n'ont pas participé à son établissement,
- et que le faisceau d'indices permet de conclure, tout au plus, à une venue du défunt à Genève sans intention d'y élire domicile dans la mesure où il n'avait plus la capacité de discernement.

8.3. Dans la mesure où ils sont recevables eu égard aux exigences accrues de motivation de la violation de l'interdiction de l'arbitraire (art. 106 al. 2 LTF), les griefs des recourants doivent être écartés. En effet, tous les indices qu'ils mettent en évidence aux fins de défendre l'existence d'un domicile du défunt à Madrid au moment de son décès ont bien été pris en compte par l'instance précédente dans l'examen global du faisceau d'indices qu'elle a également examinés de manière séparée, de sorte que le résultat de son appréciation d'ensemble échappe ainsi non seulement au grief d'établissement inexact des faits (cf. consid. 5 ci-dessus), mais également au grief d'arbitraire dans l'application du droit cantonal. Les recourants échouent à démontrer que le résultat de la pesée générale des indices par l'instance précédente est insoutenable, en dernier lieu notamment parce qu'il n'est pas établi que le défunt n'avait plus la capacité de discernement, contrairement à ce qu'affirment les recourants et parce que l'art. 24 CC n'est, en vertu de la jurisprudence cantonale, pas applicable en matière internationale. C'est par conséquent sans tomber dans l'arbitraire que l'instance précédente a jugé que le dernier domicile du défunt se situait à Genève. Le fait que, cas échéant, les autorités espagnoles réclament également un droit d'imposition de la succession n'y change rien, puisqu'il n'existe pas de convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions entre la Suisse et l'Espagne (consid. 3.1 ci-dessus). Les recourants sont par conséquent assujettis à l'impôt sur les successions dans le canton de Genève.

9.

Les recourants reprochent à l'instance précédente une violation du principe de la bonne foi en jugeant qu'ils adoptaient un comportement contradictoire lorsqu'ils plaident l'existence d'un simple domicile fictif à Genève et d'un véritable domicile à Madrid. Il n'est pas nécessaire d'examiner ce grief. En effet, la question du domicile du défunt est désormais jugée (cf. consid. 8 ci-dessus). On peut néanmoins ajouter que leur grief n'était pas dénué de fondement puisque le décès du défunt fait naître un nouveau rapport de droit fiscal (en matière d'impôt sur les successions) auquel ce dernier n'est pas partie.

10.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, les recourants doivent supporter les frais de la procédure fédérale solidairement entre eux (art. 65 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 66 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de justice, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge des recourants solidairement entre eux.

3.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire des recourants, à l'Administration fiscale cantonale et à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section.

Lausanne, le 21 août 2020
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey