

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/5178/2007-ICC

ATA/468/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 juillet 2011

2^{ème} section

dans la cause

Madame M_____

représentée par Me Patrick Blaser, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 1^{er} février 2010 (DCCR/109/2010)

EN FAIT

1. Madame M_____ et Monsieur M_____, tous deux ressortissants libanais, se sont mariés le 11 mars 1973 au Liban, comme l'atteste le certificat de mariage établi à cette date par l'archevêché orthodoxe d'Akkar.
2. En 1999, les époux M_____ se sont installés à Genève.
3. Le 22 mars 2001, M. M_____ a fait devant notaire un testament public soumettant sa succession au droit suisse et instituant son épouse pour seule et universelle héritière. Au décès de celle-ci, le solde de la succession devait revenir à sa sœur, Madame C_____ née M_____.
4. Le 5 avril 2004, M. M_____ est décédé à Genève.
5. La déclaration de succession, datée du 26 juillet 2005, a été déposée. Elle mentionnait que les époux avaient été mariés sous le régime de la séparation de biens.
6. Le 23 octobre 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a envoyé à l'administrateur d'office de la succession le bordereau relatif à cette dernière se montant à CHF 2'773'397,60, calculé sur la base d'un avoir imposable de CHF 23'756'725.-. La déclaration de succession avait été corrigée par l'AFC sur divers points et en particulier sur le régime matrimonial, les époux étant soumis au régime de la participation aux acquêts, sans autre explication.
7. Le 23 novembre 2006, tant l'administrateur d'office de la succession que Mme M_____ ont élevé réclamation.

Le régime matrimonial était resté celui de la séparation de biens. Au Liban, le régime matrimonial ordinaire était en effet celui de la séparation de biens et les époux M_____ n'avaient pas dérogé au régime légal. Le régime matrimonial n'avait pas été affecté par le transfert de domicile en Suisse. De plus, Mme M_____ sollicitait la prise en considération d'une dette de USD 5'077'542.- représentant un emprunt souscrit par la société Saran Ltd que le *de cuius* détenait au moyen de participations. Enfin, l'AFC aurait dû admettre en totalité les dettes du défunt au jour du décès, lesquelles ascendaient à CHF 325'955,60.
8. Le 16 novembre 2007, l'AFC a partiellement admis la réclamation en déduisant la dette précitée à raison de 50 % en tant que passif matrimonial à hauteur de CHF 3'279'839.- (USD 5'077'542.- = contre-valeur en CHF 6'559'677.- : 2). Il en était résulté un dégrèvement de CHF 367'715,65 (*recte* CHF 363'715,65), soit un bordereau s'élevant au total à CHF 2'413'461,50, calculé sur la base d'un avoir imposable de CHF 20'626'886.-.

9. Le 3 décembre 2007, l'administrateur d'office de la succession a prié l'AFC de prendre en considération la totalité des dettes du défunt au décès, ce qui n'avait pas été le cas. Si elle refusait de tenir compte de ces dettes à hauteur de CHF 325'955,60, elle était priée de considérer ce courrier comme un recours et de le transmettre à la commission compétente ; sinon, un nouveau bordereau de dégrèvement complémentaire devait être établi.
10. Par pli recommandé du 17 décembre 2007, Mme M_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI), devenue la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), puis dès le 1^{er} janvier 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre la décision sur réclamation rendue par l'AFC le 16 novembre 2007 dans la mesure où celle-ci persistait à considérer que les époux M_____ avaient été soumis au régime de la participation aux acquêts alors qu'ils n'avaient cessé de l'être au régime de la séparation de biens. Le droit libanais impliquait, à défaut de volonté contraire, le régime de la séparation de biens. L'acte de mariage produit ne mentionnait pas le régime matrimonial choisi. Les époux M_____ n'ayant pas conclu de contrat de mariage, c'était le régime légal en vigueur au Liban, soit la séparation de biens, qui leur était applicable, et le transfert de leur domicile en Suisse n'avait pas modifié cette situation. Les art. 52, 53 et 55 de la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 (LDIP - RS 291) ne permettaient pas d'arriver à une autre conclusion et la décision sur réclamation devait être annulée dans cette mesure.
11. Ce recours a été transmis à l'AFC le 4 janvier 2008, avec un délai au 15 juillet 2008 pour lui permettre de déposer son dossier et ses observations.
12. Le 21 janvier 2008, l'AFC a signifié à l'administrateur d'office de la succession un nouveau bordereau de dégrèvement, d'un montant de CHF 20'010,45, calculé sans autre explication sur un avoir imposable de CHF 20'456'366.- pour un total d'impôt de CHF 2'393'451,05.
13. Le 25 janvier 2008, l'administrateur d'office de la succession a élevé réclamation à l'encontre de ce dernier bordereau, en demandant une nouvelle fois que la totalité des dettes successorales soit prise en considération.
14. Par pli recommandé du 31 janvier 2008, l'AFC a rejeté la réclamation. Toutes les dettes présentées avaient été admises quant à leur principe, pour un montant de CHF 325'955,20. La dette pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) de CHF 15'664.- avait été portée à CHF 46'557.-. Quant aux factures des Hôpitaux universitaires de Genève (ci-après : HUG), totalisant CHF 43'154,60, seul le 10 % de celles-ci avait été admis, soit CHF 4'316.-. Les époux M_____ étant soumis au régime de la participation aux acquêts, la moitié des dettes matrimoniales avait été déduite et l'entier des factures successorales, de sorte que la taxation était maintenue.

15. Le 3 juillet 2008, l'AFC a répondu au recours de Mme M_____ en concluant au rejet de celui-ci. Le seul élément contesté avait trait au régime matrimonial des époux devant prévaloir pour la détermination de l'avoir imposable. Les époux n'avaient pas signé une convention écrite portant sur le choix de leur régime matrimonial, ni établi un contrat de mariage. La pièce produite, soit l'acte de mariage, était un certificat de mariage, mais ne pouvait être assimilée à un contrat. Selon l'art. 55 LDIP, « le changement de domicile n'a pas d'effet sur le droit applicable lorsque les époux sont convenus, par écrit, de maintenir le droit antérieur, ou lorsqu'ils sont liés par un contrat de mariage ». D'après l'art. 56 LDIP, le contrat de mariage est valable quant à la forme s'il satisfait aux conditions du droit applicable au fond ou du droit du lieu où l'acte a été passé. En Suisse, le contrat de mariage devait revêtir la forme authentique. Rien ne permettait de savoir si tel était le cas également en droit libanais. De toute façon, il ne résultait pas des pièces produites que les époux M_____ auraient signé un tel contrat. A défaut d'élection de droit, c'était donc la règle de l'art. 54 let. a LDIP qui s'appliquait vu le domicile commun des époux M_____ à Genève. A teneur de l'art. 181 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210), ils étaient ainsi soumis au régime de la participation aux acquêts.
16. Les parties ont encore respectivement répliqué le 30 septembre 2008 et dupliqué le 1^{er} décembre 2008. La recourante a produit en particulier un certificat de coutume, établi à Beyrouth le 9 septembre 2008 par le professeur Ibrahim Traboulsi, certifiant qu'en droit libanais, régissant les communautés chrétiennes, catholique et orthodoxe, le régime légal était celui de la séparation des biens. Si les époux entendaient soumettre leurs rapports matrimoniaux à un autre régime matrimonial, ils devaient le faire par écrit avant ou après le mariage. L'acte de mariage auquel il n'était pas apporté de modification constituait ainsi un contrat de mariage valable, impliquant le choix du régime de la séparation de biens.
17. Par décision du 1^{er} février 2010, la commission a rejeté le recours. La loi sur les droits de succession avait été révisée le 1^{er} juin 2004, mais le décès de M. M_____ étant antérieur, sa veuve ne pouvait bénéficier de l'exonération prévue pour le conjoint survivant.
- Pour le reste, la commission a calqué son raisonnement sur celui de l'AFC et admis que les époux M_____ n'ayant pas conclu de contrat de mariage, ils étaient, depuis qu'ils étaient domiciliés en Suisse, soumis au régime de la participation aux acquêts par application de l'art. 55 al. 1 1^{ère} phr. LDIP.
18. Par acte déposé le 11 mars 2010, Mme M_____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Elle a conclu derechef à l'annulation de la décision de la commission, de même qu'à celle prise par l'AFC sur réclamation le 16 novembre 2007, en tant que celle-ci retenait que le régime matrimonial des

époux M_____ était celui de la participation aux acquêts. La chambre de céans devait constater que le régime matrimonial était celui de la séparation de biens. Dès lors, l'AFC devait être invitée à procéder à la taxation de la succession en tenant compte de cet élément.

19. Le 6 avril 2010, la commission a produit son dossier.
20. Le 15 avril 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours en reprenant ses explications et conclusions.
21. Les parties ont encore répliqué et dupliqué respectivement les 15 juin et 14 juillet 2010.
22. Le juge délégué ayant prévu de convoquer les parties lors d'une audience de comparution personnelle le 21 janvier 2011, la recourante s'est excusée, étant alors hospitalisée en Allemagne.
23. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.
2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur au 31 décembre 2010).
3. Selon l'art. 52 LDIP, le régime matrimonial est régi par le droit choisi par les époux. Les époux peuvent choisir le droit de l'Etat dans lequel ils sont tous deux domiciliés ou seront domiciliés après la célébration du mariage, ou le droit d'un Etat dont l'un d'eux a la nationalité.
4. L'élection de droit doit faire l'objet d'une convention écrite ou ressortir des dispositions du contrat de mariage (art. 53 al. 1 LDIP).

5. A défaut d'élection de droit, le régime matrimonial est régi « par le droit de l'Etat dans lequel les deux époux sont domiciliés en même temps » (art. 54 al. 1 let. a LDIP).

6. A teneur de l'art. 55 LDIP, intitulé « Mutabilité et rétroactivité lors de changement de domicile », « en cas de transfert du domicile des époux d'un Etat dans un autre, le droit du nouveau domicile est applicable et rétroagit au jour du mariage. Les époux peuvent convenir par écrit d'exclure la rétroactivité (al. 1).

Le changement de domicile n'a pas d'effet sur le droit applicable lorsque les époux sont convenus par écrit de maintenir le droit antérieur ou lorsqu'ils sont liés par un contrat de mariage » (al. 2).

7. Enfin, l'art. 56 LDIP prévoit que « le contrat de mariage est valable quant à la forme s'il satisfait aux conditions du droit applicable au fond ou du droit du lieu où l'acte a été passé ».

8. En l'espèce, les époux M_____ n'ont pas signé de contrat de mariage, ce qui n'est pas contesté.

Le certificat de mariage, produit par la recourante, dûment traduit, établi le 11 mars 1973, ne fait nulle mention du régime matrimonial auquel étaient soumis les époux. Il ne saurait être considéré comme constitutif d'un contrat de mariage.

Peu importe que le régime légal au Liban ait été et soit toujours celui de la séparation de biens, ainsi que cela résulte du certificat de coutume daté du 1^{er} décembre 2003, ou encore de l'attestation du professeur Traboulsi susmentionnée, faite à Beyrouth le 9 septembre 2008.

9. Les époux M_____, tous deux de nationalité libanaise, ont transféré leur domicile à Genève en 1999. A défaut d'élection de droit faite par écrit, ils ont dès lors été soumis au droit suisse, lequel rétroagit au jour du mariage, en application de l'art. 55 al. 1 LDIP précité, ceux-ci n'ayant à aucun moment convenu par écrit d'exclure la rétroactivité.

10. Il en résulte que les époux M_____ étaient au moment du décès de M. M_____ en 2004, soumis au régime légal suisse de la participation aux acquêts (art. 181 CCS).

11. En conséquence, le recours sera rejeté. La décision de la commission du 1^{er} février 2010 sera confirmée.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, à laquelle il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 mars 2010 par Madame M_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 1^{er} février 2010 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'500.- ;

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

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 Patrick Blaser, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Derpich

la présidente siégeant :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :