

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4638/2008-FIN

ATA/137/2009

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 17 mars 2009**

2<sup>ème</sup> section

dans la cause

**Madame M**\_\_\_\_\_

représentée par Me Raphaël Biaggi, avocat

et

**Enfant H**\_\_\_\_\_

représentée par sa mère, Madame W\_\_\_\_\_

toutes deux assistées par Me Edouard Balsler, avocat

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE  
ADMINISTRATIVE**

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

---

## EN FAIT

1. Monsieur N\_\_\_\_\_ ressortissant dominicain, est décédé le 22 avril 2002 à Saint-Domingue en République Dominicaine où il était domicilié.

Il était marié à Madame W\_\_\_\_\_, avec laquelle il avait eu une fille, H\_\_\_\_\_, née le X\_\_\_\_\_.

D'un précédent mariage, le de cujus avait eu une fille, Madame M\_\_\_\_\_.

Il avait également un frère, Monsieur S\_\_\_\_\_.

2. Par testament olographe du 9 novembre 1989 déposé dans les minutes de Maître Pierre Mottu, notaire à Genève, le de cujus avait soumis la liquidation de son régime matrimonial au droit libyen. Sa succession aussi bien pour ses avoirs à l'étranger que ceux se trouvant en République Dominicaine était soumise au droit dominicain. Il avait réduit sa fille unique à sa réserve. Le solde disponible, soit 50 %, devait revenir à son frère S\_\_\_\_\_ ou à défaut, aux enfants de celui-ci. Monsieur Georges Zannidakis était désigné comme le tuteur testamentaire.

3. Les 19 et 20 décembre 2002, Me Mottu a dressé un acte de notoriété, Mesdames J\_\_\_\_\_ et H\_\_\_\_\_ certifiant avoir personnellement connu le de cujus et attestant la vérité et fait de notoriété publique les éléments suivants :

- Feu N\_\_\_\_\_ était décédé à Saint-Domingue le 22 avril 2002.
- Il avait rédigé un testament authentique le 29 janvier 2002, annulant un précédent testament daté du 22 mai 1990 mais non pas celui du 9 novembre 1989 ;

Aux termes du testament du 29 janvier 2002, le de cujus avait désigné aux fonctions d'exécuteur testamentaire Monsieur Luis Miguel Pereyra Cornielle.

- Les témoins déclaraient parfaitement savoir et attester que le défunt laissait comme plus proches parents et alliés son épouse Madame W\_\_\_\_\_, sa fille Madame M\_\_\_\_\_ et sa fille mineure H\_\_\_\_\_.
- Aux termes du testament du 29 janvier 2002, le de cujus révoquait la disposition du 22 mai 1990 et avait pris des dispositions séparées pour ses biens en Europe, la dévolution des biens en Suisse étant réglée par le testament du 9 novembre 1989.

– Enfin, il résultait d'un avis de droit dressé par Maître Luis Pereyra le 4 décembre 2002 que Mme W\_\_\_\_\_ n'était pas héritière légale dans la succession de son mari, selon le droit dominicain.

4. Par jugement du 24 mars 2004, le Tribunal de première instance de Saint-Domingue a déclaré que les seules personnes habilitées à recueillir les biens laissés par le de cujus étaient Mme W\_\_\_\_\_ en sa qualité de légataire ainsi que Mmes H\_\_\_\_\_ et M\_\_\_\_\_ en leur qualité commune de filles du défunt.

5. Le 14 décembre 2005, la déclaration de succession pour l'état des biens délaissés par M. N\_\_\_\_\_ a été remise à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration). Dite déclaration fait état de quatre immeubles situés à Meyrin déclarés pour une valeur vénale totale de CHF 8'450'000.-.

Il est fait état de dettes pour la valeur totale de CHF 5'533'168.-, à savoir :

- Dettes hypothécaires en faveur du Crédit Suisse CHF 4'410'000.- d'une part et CHF 980'000.-, d'autre part.
- Intérêts courus sur les crédits hypothécaires CHF 11'117.- et CHF 2'620.-.
- Une dette en faveur de Moser Vernet & Cie à Genève de CHF 126'431.- et enfin des honoraires pour l'établissement de la déclaration de succession de CHF 3'000.-.

Sous la rubrique « héritiers et légataires », les deux filles du défunt sont mentionnées pour une part de 50 %. Mme W\_\_\_\_\_ est également indiquée mais dans la colonne « parts transmises legs et usufruits ». Il est indiqué « néant » en ce qui la concerne.

6. Le 22 mai 2006, l'administration a établi un bordereau concernant la succession de M. N\_\_\_\_\_ totalisant la somme de CHF 1'362'827,80, calculé sur un avoir de CHF 8'620'000.- en lieu et place des CHF 8'450'000.- annoncés. Les dettes mentionnées dans la déclaration de succession soit CHF 5'333'168.- n'étaient pas admises en déduction.

Les droits dus étaient ventilés comme suit : un quart pour Mme H\_\_\_\_\_, un quart pour Mme M\_\_\_\_\_ et un demi pour M. S\_\_\_\_\_.

7. Le 21 juin 2006, Mme M\_\_\_\_\_ ainsi que Mme W\_\_\_\_\_ agissant tant pour elle-même que pour sa fille mineure H\_\_\_\_\_ ont déposé une réclamation à l'encontre du bordereau précité.

Elles contestaient d'une part, la qualité d'héritier de M. S\_\_\_\_\_ et d'autre part, s'élevaient contre le refus de l'administration d'admettre la déductibilité totale des dettes hypothécaires par CHF 5'533'168.-. Ces dernières avaient été de

tout temps régulièrement déclarées à l'administration et le créancier hypothécaire était une société suisse. Il résultait de l'article 4 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25) qu'en l'absence de convention internationale, les principes de répartition du droit intercantonal trouvaient application.

8. Par décision du 24 juillet 2007, l'administration a rejeté la réclamation. La dévolution appliquée était celle prévue par le de cujus dans son testament du 9 novembre 1989 confirmée par l'acte de notoriété des 19 et 20 décembre 2002.

Le passif de la succession était écarté en application de l'article 4 alinéa 6 LDS.

9. Mmes M\_\_\_\_\_, W\_\_\_\_\_ et H\_\_\_\_\_ ont saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts remplacée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), d'un recours contre la décision précitée par acte du 24 août 2007.

Elles ont conclu préalablement, à ce que la commission reconnaisse le jugement du Tribunal de première instance de Saint-Domingue du 24 mars 2004 et en conséquence dise que Mmes M\_\_\_\_\_ et H\_\_\_\_\_ ainsi que Mme W\_\_\_\_\_ étaient seules habilitées à recevoir la succession de feu N\_\_\_\_\_, les deux premières nommées en qualité d'héritières et la troisième en tant que légataire.

Concernant la question de la déductibilité des dettes hypothécaires, elles ont persisté dans leur argumentation précédente. L'article 4 alinéa 6 LDS violait les principes régissant l'imposition selon l'article 127 alinéa 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Il violait également les principes de l'égalité de traitement, de la capacité contributive, de la garantie de la propriété et de l'interdiction de l'arbitraire.

10. En cours de procédure, la justice de paix a prié Me Mottu de faire en sorte que l'acte de notoriété ne déploie aucun effet, demande à laquelle ce dernier a déféré.

Dès lors, l'administration a conclu à l'admission du recours en ce sens que les recourantes étaient désormais seules considérées comme héritières du défunt, et au rejet du recours pour le surplus.

11. Statuant le 3 novembre 2008, la commission a rejeté le recours.

La Suisse et la République Dominicaine n'avaient pas conclu de convention de double imposition en matière de droits de succession. Il n'était pas contesté que le dernier domicile du défunt se trouvait à Saint-Domingue, par conséquent sa succession s'était ouverte à l'étranger. Dès lors, et conformément à sa

jurisprudence constante, la commission a confirmé le refus de prendre en considération le passif successoral pour une succession ouverte à l'étranger.

12. Mmes M\_\_\_\_\_ et H\_\_\_\_\_, cette dernière étant représentée par sa mère Mme W\_\_\_\_\_, ont saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée par acte du 17 décembre 2008. Elles ont persisté dans leurs précédentes argumentations et leurs griefs se rapportant à l'article 4 alinéa 6 LDS, dont l'application qu'en faisaient l'administration et la commission procédait d'une conception discriminatoire, arbitraire et violait le sentiment d'équité.

13. Dans sa réponse du 7 janvier 2009, l'administration s'est opposée au recours.

En l'absence de convention visant à éviter les doubles impositions, la limitation du droit d'imposer ne résultait que du droit interne, qu'il s'agisse du droit fédéral ou cantonal. Ainsi, le contribuable ne pouvait être imposé qu'au droit commun quand bien même la charge fiscale pouvait s'avérer lourde. Le fait qu'en l'absence d'une convention de double imposition la charge fiscale du contribuable soit plus importante ne saurait constituer une inégalité de traitement.

En l'espèce, l'avoir net imposable de la succession en cause avait été calculé sans défalcation des dettes hypothécaires.

14. A la demande du Tribunal administratif, l'administration a complété son dossier de pièces en produisant les décisions de la commission citées dans sa réponse.

Ces pièces ont été portées à la connaissance des recourantes.

15. Par courrier du 16 février 2009, le Tribunal administratif a fixé aux parties un délai au 15 mars 2009 pour présenter d'éventuelles observations ou demande de mesures d'instruction complémentaires, faute de quoi la cause serait gardée à juger en l'état.

16. Le 16 mars 2009, les recourantes ont persisté dans leur argumentation.

## **EN DROIT**

1. Le 18 septembre 2008, le Grand Conseil de la République et canton de Genève a modifié la loi d'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 (LOJ - E 2 05), notamment en créant une commission de recours en matière administrative compétente (56X LOJ) pour connaître, en première instance, des décisions sur réclamation prises par l'administration fiscale cantonale, en application de l'article 7 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2009. Toutefois

selon la disposition transitoire adoptée par le législateur (art. 162 al. 4 LOJ), le Tribunal administratif reste compétent pour trancher les recours dont il a été saisi contre les décisions rendues par la commission cantonale de recours en matière d'impôts avant le 1<sup>er</sup> janvier 2009.

Dès lors, interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est, à cet égard, recevable (art. 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001, applicable par renvoi de l'art. 86 LPFisc).

2. En vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (P. MOOR, Droit administratif, vol. I, 2<sup>ème</sup> édition, Berne, 1994, p. 178 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4<sup>ème</sup> édition, Bâle et Francfort sur le Main, 1991, p. 116). Le droit nouveau ne peut avoir un effet rétroactif que si la rétroactivité est prévue par la loi, est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (ATA/891/2004 du 16 novembre 2004, P. MOOR, op. cit., p. 179-180 ; B. KNAPP, op. cit., p. 118).

En l'espèce, les nouvelles dispositions du droit fiscal genevois - entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2004 – relatives aux droits sur les successions ne prévoient pas d'effet rétroactif. La présente cause sera donc jugée selon le droit applicable à l'époque des faits.

3. L'objet du litige est celui de savoir si les dettes hypothécaires du défunt ainsi que les dettes liées à la déclaration de succession peuvent être déduites de l'actif successoral.
4. Il n'est pas contesté que le dernier domicile du défunt était en République Dominicaine.
5. L'article 4 LDS régit trois situations distinctes en se fondant sur le critère du dernier domicile du défunt, à savoir :
  - Les successions ouvertes dans le canton de Genève (al. 1),
  - Les successions ouvertes dans un autre canton (al. 2),
  - Les successions ouvertes à l'étranger (al. 5 et 6).

L'alinéa 5 de l'article 4 LDS dispose que pour les successions ouvertes à l'étranger les droits sont dus :

- a. Sur les immeubles sis dans le canton de Genève ;
- b. Sur les meubles meublant, collections et objets d'art de toute nature qui se trouvent dans ce canton ;

- c. Sur tous les autres biens sis dans le canton de Genève, spécifiés dans une convention internationale en matière de double imposition, lorsque celle-ci autorise leur assujettissement aux droits au lieu de leur situation.

L'article 6 de cette même disposition légale spécifie qu'aucune dette n'est déductible des actifs ci-dessus, sous réserve des dispositions des conventions internationales en matière de double imposition.

6. Il n'est pas discuté qu'il n'existe entre la Suisse et la République Dominicaine aucune convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière successorale. Or, en l'absence d'une telle convention, c'est le droit interne des cantons qui est applicable (X. OBERSON, Précis de droit fiscal international 2<sup>ème</sup> édition, 2004, p. 236 n°754). Il s'ensuit que le problème des dettes de la succession est réglé exclusivement par l'article 4 alinéa 6 LDS qui consacre le principe de la non-déduction de celles-ci sur les actifs immobiliers sis dans le canton de Genève, quelles que soient la nationalité du défunt et les modalités d'acquisition des actifs de la succession.

Dès lors, au regard du texte clair de cette disposition légale, la défalcation des dettes sollicitée ne peut intervenir.

7. Pour les recourantes, l'article 4 alinéa 6 LDS viole les principes régissant l'imposition selon l'article 127 alinéa 2 Cst.

Les cantons, dans les limites de leur compétence et de la Cst., sont libres d'aménager leur droit fiscal comme ils l'entendent, mais ne sauraient toutefois contredire le droit fédéral (art. 3 Cst.). Selon la jurisprudence rendue à propos de l'article 6 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210), dans le domaine régi par le droit civil fédéral, les cantons peuvent édicter des règles de droit public à trois conditions : le législateur ne doit pas avoir entendu régler la matière de manière exhaustive et les règles cantonales doivent être motivées par un intérêt public pertinent et ne pas éluder le droit civil fédéral, ni en contredire le sens et l'esprit (ATF 122 I 139, 118 Ib 134).

Le législateur fédéral a lui-même consacré le principe de l'autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil en matière de déductions. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ne prévoit aucune déduction en relation avec les droits de succession (art. 32, 33 et 34 LIFD). Il en va de même de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) dont aucune des déductions générales prévues à l'article 9 LHID ne concerne les droits de succession.

Il s'ensuit que la pratique discutée de l'administration ne contredit ni n'éluide le droit fédéral. Il s'agit d'un cas d'application du principe de l'autonomie du droit fiscal.

La décision de l'administration sur la question de la déduction respecte donc le principe de la force dérogatoire du droit fédéral.

8. Le Tribunal fédéral a dégagé plusieurs sous-principes en matière d'égalité de traitement. Concernant l'imposition des administrés, le principe de la capacité contributive prévoit que des contribuables de même capacité financière paient des impôts équivalents, tandis que des différences de situation, qui influent sur la capacité contributive des particuliers, doivent entraîner une imposition différente (ATF 112 Ia 244, 110 Ia 14). Les déductions permettent de mettre en oeuvre ce principe, car elles ont pour but de cerner de plus près la situation personnelle et familiale du contribuable (ATF 122 I 101; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle, 1998, pp. 26 et 130).

Il résulte de ce qui précède et en particulier de la souveraineté fiscale des états et donc des cantons suisses que ceux-ci peuvent soumettre à leurs normes des états des faits réalisés en-dehors de leur territoire (J.-M. RIVIER, Droit fiscal international, 1983, p. 31). Ainsi, les souverainetés fiscales de deux ou plusieurs états peuvent entrer en conflit, ce qui entraîne parfois une double imposition. Or, contrairement à ce que soutiennent les recourantes, l'article 127 alinéa 3 Cst. n'empêche, en principe, que la double imposition intercantonale et cela même si le Tribunal fédéral a reconnu à cette disposition une portée internationale dans certains domaines, notamment en ce qui concerne la non-imposition des immeubles sis et imposés à l'étranger. Or, tel n'est pas le cas en l'espèce.

En l'absence de convention visant à éviter les doubles impositions, la limitation du droit d'imposer ne résulte que du droit interne, qu'il s'agisse du droit fédéral ou du droit cantonal. Dès lors, chaque état, soit les cantons suisses en matière d'impôts sur les successions, applique ses propres méthodes dans la détermination du profit imposable soumis à la juridiction. Si les méthodes diffèrent entre les états concernés, des surcharges ou des carences d'imposition peuvent se produire (W. RYSER, Introduction au droit fiscal international de la Suisse, 1980, p. 170).

Ainsi, dans les situations qui ne sont pas couvertes par une convention de double imposition internationale signée par la Suisse et un état étranger, les contribuables ne peuvent être imposés qu'en application du droit ordinaire quand bien même la charge fiscale peut s'avérer lourde. Le fait qu'en l'absence d'une convention de double imposition la charge fiscale du contribuable est plus importante ne saurait constituer une inégalité de traitement.

Le grief y relatif soulevé par les recourantes n'est donc pas fondé.



9. Au vu de ce qui précède, le recours ne peut être que rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourantes qui succombent (art. 87 LPA). Aucune indemnité ne sera allouée.

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 17 décembre 2008 par Mesdames M\_\_\_\_\_ et H\_\_\_\_\_ représentée par sa mère, Madame W\_\_\_\_\_ contre la décision du 3 novembre 2008 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à charge conjointe et solidaire de Mesdames M\_\_\_\_\_ et H\_\_\_\_\_ représentée par sa mère Madame W\_\_\_\_\_ ;

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

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 Raphaël Biaggi, avocat de Madame M\_\_\_\_\_, à Me Edouard Balser, avocat de Mesdames H\_\_\_\_\_ et W\_\_\_\_\_, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :