

GE_GERICHTE A/3541/2024 vom 5. Mai 2025

GE Cour de justice, 2025-05-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3541_2024

FR: GE_GERICHTE A/3541/2024 du 5 mai 2025

IT: GE_GERICHTE A/3541/2024 del 5 maggio 2025

Regeste

DROITS DE MUTATION;LIQUIDATION DU RÉGIME MATRIMONIAL;DOUBLE IMPOSITION | LDE.3.letg; LDE.62.a11.letb

Volltext

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 05.05.2025

A/3541/2024 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale

05.05.2025 A/3541/2024 Ginevra Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 05.05.2025 A/3541/2024

DROITS DE MUTATION;LIQUIDATION DU RÉGIME MATRIMONIAL;DOUBLE IMPOSITION | LDE.3.letg; LDE.62.a11.letb

A/3541/2024 JTAPI/462/2025 du 05.05.2025 (ICC) , ADMIS Descripteurs : DROITS DE MUTATION;LIQUIDATION DU RÉGIME MATRIMONIAL;DOUBLE IMPOSITION Normes : LDE.3.letg; LDE.62.a11.letb En fait En droit Par ces motifs république et canton de genève POUVOIR JUDICIAIRE A/3541/2024 ICC JTAPI/462/2025 JUGEMENT DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE du 5 mai 2025 dans la cause Madame A_____ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE EN FAIT

1. Le présent litige concerne des droits d'enregistrement réclamés à Madame A_____ en application de la loi cantonale sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30).
2. Le 16 août 2021, la contribuable a acquis, pour un montant de CHF 2,1 millions, la parcelle n° 1_____ de la commune de B_____. Selon l'attestation notariale du 8 juin 2023, ce montant a été financé par le biais de trois versements en sa faveur de la part de ses beaux-parents, lesquels s'élevaient à respectivement CHF 210'000.-, CHF 1'400'000.- et CHF 490'000.-.
3. Le 5 février 2024, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), soit pour elle le service des successions et droits d'enregistrement, a remis à la contribuable un bordereau de droits d'enregistrement (référence Vol. 2_____) relatif à des donations mobilières. À teneur de l'avis de taxation, six donations en 1 ère catégorie pour un montant total de CHF 2'100'000.- ont été soumises aux droits d'enregistrement, générant des droits en CHF 218'550.-, somme comprenant aussi une amende pour dépôt tardif de CHF 150.-.
4. Le 4 mars 2024, la contribuable a élevé réclamation contre ce bordereau. Il n'y avait eu aucune donation entre ses beaux-parents et elle-même, mais un prêt relais d'une durée de deux mois. La maison familiale avait été vendue le 15 octobre 2021 dans le cadre de la liquidation matrimoniale. Son beau-père était intervenu en septembre 2021 en qualité de prêt relais pour faciliter l'acquisition de son nouveau logement préalablement à la vente de la maison familiale. Elle avait remboursé ce prêt relais en date du 29 octobre 2021.
5. Le 29 juillet 2024, après avoir requis et obtenu diverses pièces, dont notamment le jugement du Tribunal de première instance (ci-après : TPI) du _____ 2023 dissolvant le

mariage de la contribuable et ratifiant en intégralité la convention commune de divorce du _____ 2023, ainsi que cette convention déposée en justice le 18 juillet 2023, l'AFC-GE a admis la réclamation. Elle a remis à la contribuable un bordereau de droits d'enregistrement (référence Vol. 3 _____) relatif à la liquidation du régime matrimonial. Selon l'avis de taxation l'accompagnant, un partage pour un montant total de CHF 9'337'928.- a été soumis aux droits d'enregistrement, générant des droits en CHF 19'809,75, montant qui se décompose en CHF 9'337,85 (droits), CHF 10'271,80 (centimes additionnels) et CHF 200.- (amende pour dépôt tardif). 6. Le 22 août 2024, la contribuable a élevé réclamation contre ce bordereau. Dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial, les dévolutions de fortune suite à la liquidation du régime matrimonial étaient exonérées d'impôt sur le revenu. 7. Par décision du 25 septembre 2024, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation. En vertu de l'art. 3 let. g LDE, la liquidation du régime matrimonial était soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement. Suite au divorce de la contribuable, la liquidation du régime matrimonial était intervenue, ce qui justifiait le prélèvement de droits à hauteur de 1‰ (plus centimes additionnels) sur le total de l'actif brut des acquêts en vertu de l'art 62 al. 1 let. b LDE. L'assiette de calcul de CHF 9'337'928.- se décomposait en CHF 2'537'928.- au titre de la fortune selon l'ICC 2020 et en CHF 6'800'000.- correspondant au prix de vente de la maison familiale. La contribuable ayant omis de déposer son dossier dans les deux mois suivant l'opération, alors que l'art. 160 LDE l'exigeait, une amende pour dépôt tardif lui avait été infligée en application de l'art. 174 al. 2 let. b LDE. 8. Par acte du 24 octobre 2024, la contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) contre cette décision, concluant à son annulation. Le bordereau était mal fondé puisqu'il n'y avait pas de taxation fiscale dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial : les dévolutions de fortune suite à la liquidation d'un tel régime étaient exonérées. Le montant de CHF 9'337'928.- ne pouvait pas être taxé, l'ayant d'ailleurs déjà été au titre de la fortune et au titre des gains immobiliers. 9. Dans sa réponse du 22 janvier 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Le jugement de divorce du _____ 2023 des époux A_____, qui ratifiait la convention commune de divorce liquidant le régime matrimonial, était soumis à l'enregistrement. Il n'était pas contesté que la maison familiale ait été acquise durant le mariage et qu'elle faisait partie des acquêts du couple selon l'art. 197 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210). Cette maison avait fait l'objet d'une vente à terme le 22 juin 2021, avec date d'exécution au 15 octobre 2021, pour un montant de CHF 6'800'000.-. Par ailleurs, la séparation ayant eu lieu le 1^{er} septembre 2021, un montant de CHF 2'537'928.-, correspondant à la fortune hors immobilier (soit code 91.00 moins code 15.00) ressortant de la taxation ICC 2020, avait été pris en compte. Le total des biens matrimoniaux existant au moment de la liquidation du régime matrimonial s'élevait par conséquent CHF 9'337'928.-. En vertu de la LDE et de la jurisprudence constante, c'était à juste titre que le partage des biens des ex-époux A_____ avait été soumis au droit de 1‰. Il convenait de noter qu'il était réclamé à la contribuable les droits d'enregistrement dus par elle et par son ex-époux au titre de liquidation du régime matrimonial car chacun des époux en était codébiteur solidaire. 10. Par réplique du 15 mars 2025, la contribuable a persisté dans ses conclusions. Le bordereau était mal fondé puisqu'il n'y avait pas de taxation dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial sans immeubles, comme en l'espèce. Les dévolutions de fortune suite à la liquidation du matrimonial étaient exonérées. « La fortune des ex-conjoints était taxée à titre de l'impôt sur la fortune et la liquidation du régime matrimonial n'[était] que la quote-part pour chacun des ex-époux de

la fortune déclarée et qui [était] taxée, dorénavant, individuellement pour chacun des ex-époux. La quote-part n'[était] pas plus importante avant et après divorce ». Le montant de CHF 9'337'928.- retenu n'était pas taxable, étant d'ailleurs taxé au titre de la fortune, d'une part, et sur les gains immobiliers, d'autre part. De plus, le montant n'avait pas été détaillé lors de la taxation par l'AFC-GE. En outre, le calcul de 1‰ - taux non applicable en l'espèce - ne correspondait pas au montant de CHF 19'809,75. La vente de l'immeuble en commun de C_____ s'était faite avant la liquidation du régime matrimonial et les droits d'enregistrements avaient été payés. L'achat de l'immeuble de B_____ avait également eu lieu avant la liquidation du régime matrimonial et les droits d'enregistrement avaient été réglés. Il n'y avait donc pas eu de liquidation d'immeubles lors de la liquidation matrimoniale. D'autre part, le dépôt de la demande en divorce avait été déposée auprès du tribunal civil en date du 18 juillet 2023. Enfin, son ex-époux n'était plus contribuable à Genève depuis 2024, étant domicilié dans un autre canton. 11. Par duplique du 2 avril 2025, l'AFC-GE a persisté dans les considérants et conclusions de sa réponse du 22 janvier 2024. En vertu de l'art. 62 al. 1 let. b LDE, sous réserve de l'exception mentionnée à l'art. 6 let. t LDE non réalisée en l'espèce, le partage des biens matrimoniaux existant au moment du changement ou de la liquidation du régime matrimonial, que ce partage ait lieu après le décès de l'un des conjoints ou de leur vivant, était obligatoirement soumis à l'enregistrement au droit de 1‰ et au minimum de CHF 10.-. EN DROIT 1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 179 al. 1 et 2 LDE). 2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable (cf. art. 178 al. 7 et 179 al. 1 et 2 LDE ; art. 62 al. 1 let. a et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 3. Selon l'art. 1 al. 1 LDE, les droits d'enregistrement sont un impôt qui frappe toute pièce, constatation, déclaration, condamnation, convention, transmission, cession et en général toute opération ayant un caractère civil ou judiciaire, dénommées dans la présente loi : « actes et opérations », soumises soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement ; ils sont perçus par l'administration de l'enregistrement et des droits de succession du canton de Genève. L'enregistrement consiste à analyser et à mentionner dans un registre spécial tous actes et opérations soumis à cette formalité (art. 1 al. 2 LDE). Au sens de la présente loi, l'expression « enregistré » ne vise que les opérations effectuées par l'administration mentionnée ci-dessus (art. 1 al. 3 LDE). 4. À teneur de l'art. 3 let. g LDE, les actes, écrits et pièces portant attribution de biens résultant de changement ou de liquidation d'un régime matrimonial lorsque les époux, ou l'un d'entre eux, sont domiciliés ou résident dans le canton de Genève, sont soumis obligatoirement à l'enregistrement, sous réserve des exceptions prévues par la présente loi. Est déterminante pour la fixation des droits, la nature réelle des actes et opérations ainsi que celle des stipulations qui y sont contenues (art. 8 al. 1 LDE). Les droits proportionnels et progressifs sont calculés sur les sommes et valeurs indiquées dans les actes et opérations soumis à l'enregistrement (art. 9 al. 1 LDE). 5. Aux termes de l'art. 62 al. 1 let. b LDE, sous réserve de l'exception mentionnée à l'art. 6 let. t LDE - qui n'est pas réalisée en l'espèce - est soumis obligatoirement à l'enregistrement au droit de 1‰ et au minimum de CHF 10.- le partage des biens matrimoniaux existant au moment du changement ou de la liquidation du régime matrimonial, que ce partage ait lieu après le décès de l'un des conjoints ou de leur vivant. 6. Les biens faisant l'objet du partage successoral, du changement ou de

la liquidation du régime matrimonial sont taxés à leur valeur vénale à la date du partage, du changement ou de la liquidation du régime matrimonial, sans tenir compte du passif successoral ou matrimonial ; les biens qui font l'objet d'un rapport sont taxés à la valeur admise pour la perception des droits de succession (art. 63 LDE). 7. Tous les actes ou opérations que la présente loi assujettit obligatoirement à l'enregistrement, mais qui n'ont pas été soumis à cette formalité, doivent être enregistrés, dès que ces actes ou opérations sont mentionnés dans un jugement ou dans un acte établi ou reçu en dépôt par une autorité judiciaire (art. 117 LDE). 8. L'art. 138 al. 1 et 2 LDE dispose que les parties sont tenues de faire enregistrer tous les actes et opérations ainsi que les déclarations de transfert et d'autres opérations dont l'enregistrement est obligatoire en application de la présente loi (al. 1). Cette obligation incombe solidairement aux donateur et donataire, aux cohéritiers en matière de partage successoral et aux époux dont le régime matrimonial est modifié ou liquidé (al. 2). 9. Aux termes de l'art. 181 CC, les époux sont placés sous le régime de la participation aux acquêts, à moins qu'ils n'aient adopté un autre régime par contrat de mariage ou qu'ils ne soient soumis au régime matrimonial extraordinaire.

10. Selon l'art. 204 al. 2 CC, relatif au régime de la participation aux acquêts, s'il y a divorce, séparation de corps, nullité de mariage ou séparation de biens judiciaire, la dissolution du régime rétroagit au jour de la demande. L'art. 204 CC est de droit impératif. La dissolution met fin au régime matrimonial et ouvre la voie à la liquidation de celui-ci. La liquidation s'opère de la même façon quelle que soit la cause de dissolution. C'est le moment de la dissolution du régime qui est décisif pour déterminer la composition des masses de biens en vue de la liquidation. Différentes décisions judiciaires entraînent la dissolution du régime matrimonial, parmi elles le jugement de divorce met fin au mariage lui-même et par là au régime matrimonial. La dissolution prend effet non lors de l'entrée en force du jugement, mais rétroactivement au moment de la demande. Le législateur a ainsi voulu éviter que des avantages économiques ne puissent être acquis en cours de procédure, par exemple que l'une des parties ne prolonge la procédure pour profiter d'une augmentation des acquêts du conjoint ou qu'elle ne consomme ses propres acquêts pour ne pas avoir à les partager avec le conjoint (Paul-Henri STEINAUER, Commentaire romand, Code civil I, 2010, p. 1345, 1346 et 1347 n. 2, 3, 9 et 10 ad art. 204 CC). 11. Selon le Tribunal fédéral, lorsque le droit fiscal renvoie à des notions de droit civil, la question est de savoir si le sens donné en droit civil est aussi déterminant en droit fiscal ou si le droit fiscal doit préférer une interprétation autonome qui se fonde uniquement sur la réalité économique. La doctrine admet en règle générale que l'on peut s'écarter des définitions de droit civil lorsque des motifs fondés justifient une interprétation autonome (arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3). Il faut à chaque fois interpréter la norme fiscale afin de voir si elle entend ou non reprendre la notion correspondante de droit civil. Si, après interprétation de la norme au moyen des méthodes reconnues, on arrive à la conclusion que le droit fiscal renvoie indiscutablement à des institutions créées par le droit civil, le sens de droit civil est alors aussi déterminant en droit fiscal (ATA/772/2024 du 25 juin 2024 consid. 3.8 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2021, p. 69). 12. Selon la jurisprudence cantonale, l'art. 62 al. 1 let. b LDE se réfère explicitement au partage « au moment de la liquidation du régime matrimonial », de sorte qu'il s'agit de déterminer cette date. S'agissant de la détermination de la date précise du partage de la fortune au moment de la liquidation du régime matrimonial, il convient de s'inspirer de l'art. 204 CC afin d'appliquer la LDE de manière cohérente et conforme au droit civil. Il en résulte ainsi que le principe même du divorce et par conséquent la

dissolution du régime matrimonial sont prononcés avec effet à la date du dépôt de la demande. Cela étant, bien que le divorce et la dissolution du régime aient eu lieu avec effet rétroactif au jour du dépôt de la demande en divorce, ce n'est qu'à partir du jour où le divorce est prononcé par le tribunal civil que le partage des biens au titre de la liquidation du régime matrimonial peut avoir lieu. Par conséquent, c'est cette dernière date, correspondant à celle de la liquidation définitive du régime matrimonial entre les ex-conjoints dans le cadre de la liquidation de leur régime matrimonial qui doit être prise en considération pour fixer les droits d'enregistrement perçus sur cette opération (ATA/772/2024 du 25 juin 2024 consid. 3.10.2).

13. Dans un premier grief, la recourante allègue que le bordereau litigieux est mal fondé au motif qu'il n'y aurait pas de taxation fiscale dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial. Selon elle, les dévolutions de fortune suite à la liquidation d'un tel régime sont exonérées. Le tribunal ne peut la suivre. En effet, il résulte des art. 1, 3 let. g et 62 al. 1 let. b LDE que le partage des biens matrimoniaux existant au moment de la liquidation du régime matrimonial est soumis obligatoirement à l'enregistrement au droit de 1%, que ce partage ait lieu après le décès de l'un des conjoints ou de leur vivant. Or, en l'espèce, le divorce prononcé à la demande conjointe de la contribuable et de son ex-conjoint par le TPI a entraîné la liquidation du régime matrimonial, étant relevé que les précités n'avaient, à teneur de la convention commune de divorce du 5 juillet 2023, pas conclu de contrat de mariage et qu'ils étaient soumis au régime de la participation aux acquêts. Ce grief sera écarté.

14. Dans un second grief, la recourante soutient que le montant de CHF 9'337'928.- ne peut pas être taxé dans la mesure où il l'a déjà été au titre de l'impôt sur la fortune et au titre de l'impôt sur les gains immobiliers. À nouveau, le tribunal ne peut suivre la contribuable qui se plaint, en fait, d'une double imposition. Le principe de l'interdiction de la double imposition suppose la réunion des quatre conditions d'identité du sujet, de l'objet, du type d'impôt et de la période fiscale (ATF 150 I 31 consid. 4.1 et les références citées; arrêts du Tribunal fédéral 9C_216/2023 du 31 octobre 2023 consid. 9.1 ; 9C_675/2021 du 21 août 2023 consid. 7.1). Or, force est pour le tribunal de constater que les droits d'enregistrement, l'impôt sur la fortune et l'impôt sur les gains immobiliers reposent sur des dispositions légales différentes, sont chacun de nature distincte, ne frappent pas le même objet et sont constitutifs de droits indépendants les uns des autres. En particulier, les droits d'enregistrement ne constituent manifestement pas le même type d'impôt que les impôts sur la fortune et sur les bénéfices et gains immobiliers, leurs assiettes étant différentes ainsi qu'il en résulte des art. 1 LDE, 12 et 13 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Au surplus, la recourante n'allègue pas une atteinte à sa capacité contributive. Ce grief sera également écarté.

15. En troisième lieu, la recourante soutient que la vente de l'immeuble de C_____ et l'achat de celui de B_____ étaient intervenus avant la liquidation matrimoniale. Elle en déduit qu'il n'y a pas eu de liquidation d'immeubles lors de la liquidation matrimoniale. À juste titre, la recourante considère que la valeur de l'immeuble de C_____ n'aurait pas dû être prise en compte puisque sa vente est intervenue avant la liquidation matrimoniale. En effet, à teneur de l'art. 63 LDE et conformément à la jurisprudence cantonale susmentionnée, la date devant être prise en considération pour fixer les droits d'enregistrement de la liquidation matrimoniale est, dans le cas d'espèce, le jour du jugement du TPI, soit le _____ 2023. Il n'y a donc pas lieu de déterminer la valeur des biens au jour de la séparation du couple formé par la contribuable et son ex-conjoint, le 1er septembre 2021, ainsi que l'a fait l'AFC-GE. Les montants pris en compte à titre de

l'assiette de calcul des droits d'enregistrement sont dès lors erronés. Ce grief est par conséquent admis. 16. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 25 septembre 2024, ainsi que le bordereau de droits d'enregistrement (référence Vol. 3 _____) annulés. 17. En application des art. 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui obtient gain de cause, est dispensée du paiement d'un émolument. L'avance de frais de CHF 700.-, versée à la suite du dépôt du recours, lui sera restituée. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). PAR CES MOTIFS LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE 1. déclare recevable le recours interjeté le 24 octobre 2024 par Madame A_____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 25 septembre 2024 ; 2. l'admet au sens des considérants ; 3. renonce à percevoir un émolument et ordonne la restitution à la recourante de l'avance de frais de CHF 700.- ; 4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ; 5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant. Siégeant: Laetitia MEIER DROZ, présidente, Federico ABRAR et Stéphane TANNER, juges assesseurs. Au nom du Tribunal : La présidente Laetitia MEIER DROZ Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties. Genève, le Le greffier

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.