RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1072/2020-ICC **ATA/286/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 2 mars 2021

4ème section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A_____
représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 novembre 2020 (JTAPI/959/2020)

EN FAIT

1) Le litige concerne les droits d'enregistrement réclamés à Monsieur A_____.

2) M. A_____ et Madame A_____, née B_____, étaient mariés sous le régime matrimonial de la séparation de biens.

3) Le 31 mai 2006, ils ont acquis en copropriété pour moitié une parcelle sise sur la commune de C_____. En 2009, ils ont acheté une parcelle sise sur la commune de D_____, en copropriété à concurrence de 2/3 pour M. A_____ et de 1/3 pour son épouse.

4) Le 13 février 2019, les époux ont conclu une convention de divorce aux termes de laquelle ils se sont répartis les deux biens immobiliers comme suit, en retenant une valeur vénale de CHF 3'700'000.- pour l'immeuble sis à D_____ et une valeur de CHF 1'700'000.- pour celui sis à C_____ :

Mme A_____		M. A_____	
Imm. C_____	1'700'000.00	Imm. D_____	3'700'000.00
Dette hypothécaire	-780'000.00	Dette hypothécaire	-2'156'250.00
Soulte reçue	54'583.00	Soulte versée	-54'583.00
Total	974'583.00	Total	1'489'167.00

M. A_____ devenait l'unique propriétaire de l'immeuble sis à D_____, moyennant la reprise de la dette hypothécaire et le versement d'une soulte de CHF 54'583.-, alors que Mme A_____ devenait l'unique propriétaire de l'immeuble sis à C_____, en reprenant la dette hypothécaire y relative.

5) Par jugement du 2 mai 2019, le Tribunal civil de première instance a prononcé le divorce des époux A_____ et ratifié ladite convention.

6) Le 3 décembre 2019, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié à M. A_____ un bordereau de droits d'enregistrement libellé « jugement de divorce avec transferts immobiliers », d'un montant de CHF 62'531.70, qui se décomposait comme suit :

Opérations	Val. / nbre	Droits	Cent. add.	Total
Autre jugement	1	5.00	5.50	10.50

Cession immobilière	1'233'340.00	37'000.20	0.00	37'000.20
Cession immobilière	850'000.00	25'500.00	0.00	25'500.00
Autres actes et opér.	5	10.00	11.00	21.00
Total				62'531.70

Les montants de CHF 1'233'340.- et de CHF 850'000.- représentaient la valeur brute de la part de Mme A_____ dans l'immeuble de D_____, respectivement de C_____.

7) Le contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau en relevant que le jugement du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) rendu le 26 septembre 2011 (JTAPI/1041/2011) cité par l'AFC-GE ne s'appliquait pas, car cette jurisprudence traitait de l'attribution à l'un des époux d'un immeuble détenu en copropriété moyennant une soulte, alors que les époux A_____ possédaient plusieurs biens qu'ils s'étaient répartis, en contrepartie d'une soulte minime.

Puisque des époux séparés de biens ne pouvaient pas évoquer la liquidation du régime matrimonial pour bénéficier du droit de partage, il convenait d'examiner leur situation comme celle de n'importe quels copropriétaires mettant fin à leur communauté. L'AFC-GE ne devait dès lors pas prélever un droit de vente, mais calculer un droit de partage sur la valeur brute des immeubles, à savoir CHF 5'400'000.-. L'intéressé s'est prévalu d'un arrêt rendu par la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en 2005 (ATA/548/2005).

8) Par décision du 20 février 2020, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

En droit fiscal, les époux séparés de biens devaient être assimilés à des propriétaires privés. L'art. 62 al. 1 let. b de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30) ne s'appliquait pas, en l'absence d'une liquidation d'un régime matrimonial.

9) Par acte du 16 mars 2020, M. A_____ a recouru contre cette décision auprès du TAPI. Il a conclu à l'annulation de celle-ci et du bordereau du 3 décembre 2019 et a demandé que l'AFC-GE prélève un droit de partage sur un montant de CHF 5'400'000.-.

À l'inverse du JTAPI/1041/2011 précité, la présente espèce concernait plusieurs immeubles détenus en copropriété et non pas un seul. L'existence d'un partage était renforcée par le fait que le montant de la soulte était minime, de sorte que l'opération ne pouvait être qualifiée de vente déguisée. Les ex-époux avaient

mis fin à la copropriété sur les deux immeubles, par l'attribution en pleine propriété d'un bien à chacun d'eux. Il s'agissait d'un partage, dans le sens qui avait été défini dans l'ATA/548/2005 susmentionné. Conformément à l'art. 63 LDE, le droit de partage devait être prélevé sur la valeur des immeubles, à savoir CHF 5'400'000.-.

10) L'AFC-GE a conclu à ce que la cause lui soit renvoyée pour notification d'un nouveau bordereau arrêtant les droits d'enregistrement sur la base de l'art. 72 LDE.

Dans l'ATA/548/2005 évoqué par le contribuable, le partage avait été évoqué, mais uniquement en cas de liquidation du régime matrimonial. Tel n'était pas le cas en l'espèce, puisque les ex-conjoints étaient séparés de biens. Ils ne s'étaient pas répartis entre eux un bien commun ou des parts de copropriété d'un seul immeuble, mais avaient transféré des parts de copropriété de plusieurs immeubles à titre onéreux. La copropriété n'avait pas cessé par un partage en nature, mais par l'acquisition par l'un des époux de la part de l'autre. Or, selon deux décisions (DCRIC/99/2004 et DCRIC/100/2004 du 21 juin 2004), rendues par l'ancienne commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRI), la cession de part et d'autre constituait un échange de biens. Ce dernier était soumis au droit de 1.5 %, selon l'art. 72 LDE et devait être calculé sur la valeur vénale des immeubles.

11) Dans sa réplique, le contribuable a relevé que les deux décisions de la CCRI avaient été annulées par l'ATA/548/2005. Dans cet arrêt, le Tribunal administratif (devenu la chambre administrative) avait retenu que lorsque des copropriétaires de biens immobiliers se répartissaient entre eux des immeubles, cette opération devait être qualifiée de partage et non d'échange.

12) Par jugement du 3 novembre 2020, notifié le 16 novembre 2020, le TAPI a admis le recours et renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

L'art. 62 al. 1 let. b LDE ne trouvait pas application, dès lors qu'il concernait le changement ou la liquidation du régime matrimonial. Les époux ayant été séparés de biens, aucune liquidation du régime ne pouvait avoir lieu. Ceux-ci ayant été copropriétaires, le partage était régi, sur le plan fiscal, par l'art. 66 al. 1 LDE. Il ne s'agissait pas d'un transfert à titre onéreux ni d'un échange. Le droit de vente de 3 % devait être perçu sur la soulte de CHF 54'583.- et un droit de partage de 1 ‰ sur la valeur des deux immeubles, qui s'élevait à CHF 5'400'000.-.

13) Par acte expédié le 7 décembre 2020 à la chambre administrative, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement, dont elle a demandé l'annulation.

Elle a conclu au renvoi de la cause afin qu'elle rectifie le bordereau de droits d'enregistrement sur la base de l'art. 72 LDE, relatif à l'échange de biens immobiliers. Les époux séparés de biens devaient être traités comme des propriétaires privés. Ils avaient procédé à un partage consistant en le transfert de l'un à l'autre de parts de copropriété.

14) M. A_____ a conclu au rejet du recours.

La distinction entre échange et partage d'immeubles au regard des droits d'enregistrement avait fait l'objet d'un arrêt de principe ATA/548/2005 en 2005. Celui-ci avait retenu qu'un partage de propriété au sens du droit civil entrait dans le champ de l'art. 62 LDE et n'était pas un échange au sens de l'art. 72 LDE. Le jugement auquel se référait le fisc dans son recours se rapportait à une situation différente, dès que seul un immeuble avait fait l'objet d'un partage entre époux. Il ne pouvait alors pas être question d'un partage. Rien ne justifiait de traiter de manière différente le partage de biens immobiliers effectué par des époux séparés de biens que celui de frères et sœurs.

15) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) Est litigieuse la qualification, au sens de la LDE, du transfert de la copropriété de l'ex-épouse dans l'immeuble de D_____ au recourant. Selon celui-ci, ce transfert équivaut à un partage au sens de l'art. 66 LDE. Selon l'AFC-GE, il s'agit d'un échange au sens de l'art. 72 LDE, voire d'un transfert de propriété au sens de l'art. 33 LDE, comme elle l'a retenu dans un premier temps.

a. Selon l'art. 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 ladite loi « actes et opérations », soumises soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement.

Aux termes de l'art. 33 al. 1er LDE, sont soumis obligatoirement au droit de 3 %, sous réserve des exceptions prévues par la présente loi, tous les actes translatifs à titre onéreux de la propriété, de la nue-propriété ou de l'usufruit de biens immobiliers sis dans le canton de Genève, notamment les ventes, substitutions d'acquéreur, adjudications, apports et reprises de biens.

b. L'art. 62 al. 1er LDE soumet obligatoirement les partages entre héritiers de biens dépendant d'une succession (let. a) et les partages des biens matrimoniaux 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 (let. b), au droit d'enregistrement de 1 ‰ sur la valeur vénale des biens au moment du partage (art. 63 LDE). Ce droit de partage n'est applicable qu'une seule fois sur les biens faisant l'objet des opérations prévues aux art. 62 et 63 LDE, qu'il s'agisse d'un partage total ou de partages partiels, et à condition que tous les ayants droit participent à l'opération ou y soient représentés (art. 64 LDE).

Selon l'art. 62 al. 2 LDE, sont exonérées les soultes (let. a), la valeur nette des biens propres ou des apports et des biens réservés du conjoint survivant repris en nature, en cas de partage de la succession de l'un des époux (let. b) et la valeur nette des biens propres ou des apports et des biens réservés des époux repris en nature au cas où, de leur vivant, il est procédé au changement ou à la liquidation du régime matrimonial (let. c). Si les biens propres ou les apports ou les biens réservés n'existent plus en nature, l'exemption des droits ne s'applique qu'aux biens acquis en remploi ou, à défaut de remploi, à la créance qui en résulte (art. 63 al. 3 LDE).

Selon l'art. 66 al. 1 LDE, intitulé « autres partages », dans les actes de partage autres que ceux visés aux art. 62, 63 et 64 LDE, le droit de vente est perçu sur les soultes et retours. Il est perçu en outre le droit de partage sur le surplus de la valeur des biens, y compris sur les reprises du conjoint survivant, s'il s'agit de liquidation successorale. Ces dispositions s'appliquent notamment aux partages autres que le premier partage entre héritiers ainsi qu'à ceux intervenus entre colégataires ou entre codonataires.

c. Les échanges de biens immobiliers sis dans le canton de Genève sont quant à eux soumis au droit d'enregistrement de 1,5 %, calculé sur la valeur vénale de chacun des immeubles échangés ainsi que sur la soulte ou sur la différence de valeur entre eux (art. 72 al. 1 et 2 LDE).

d. Le régime de la séparation de biens est régi par les art. 247 à 251 ss. CC.

Le partage de la copropriété d'un immeuble acquis par des époux séparés de biens est régi par les règles ordinaires des art. 650 et 651 CC, auxquelles s'ajoute le mode de partage du droit matrimonial de l'art. 251 CC (arrêt du Tribunal fédéral 5A_212/2010 du 10 août 2010 consid. 5.1). À teneur de l'art. 251 CC, lorsqu'un bien est en copropriété, un époux peut, à la dissolution du régime, demander, en sus des autres mesures prévues par la loi, que ce bien lui soit attribué entièrement s'il justifie d'un intérêt prépondérant, à charge de désintéresser son conjoint.

La copropriété cesse par le partage en nature, par la vente de gré à gré ou aux enchères avec répartition subséquente du prix, ou par l'acquisition que l'un ou plusieurs des copropriétaires font des parts des autres (art. 651 al. 1 CC).

e. Dans l'ATA/548/2005 rendu le 16 août 2005 par l'ancien Tribunal administratif, devenu la chambre administrative, évoquée par les parties, des consorts étaient devenus propriétaires en main commune et copropriétaires de plusieurs parcelles, respectivement par suite de donations et d'acquisition. Ils s'étaient ensuite répartis ces parts, de telle sorte que l'un d'entre eux dispose seul de certains immobiliers, les deux autres demeurant seuls copropriétaires, respectivement propriétaires communs d'autres immeubles.

Ces opérations constituaient un partage partiel, concrétisant la volonté des consorts de mettre fin à la propriété collective qu'ils détenaient sur ces immeubles, en les répartissant entre eux de telle manière que l'un d'entre eux soit désormais propriétaire individuel d'une partie des biens en cause, les deux autres projetant d'achever ultérieurement le partage entre eux. Le fait qu'il y ait eu cessions de créances et reprises de dettes hypothécaires réciproques – ce qui était usuel en matière de transferts immobiliers – ne permettait pas de qualifier autrement que de partage les opérations susvisées, et non d'échange comme l'avait retenu le fisc.

- Dans un jugement du 26 septembre 2011 (JTAPI/1041/2011), le TAPI a retenu que le régime matrimonial de la séparation de biens excluait sa liquidation lors d'un divorce. La cession à l'ex-époux d'un droit d'usufruit sur la maison conjugale, fixée par convention sur les effets accessoires du divorce, devait être taxée selon l'art. 33 al. 2 LDE.

Le TAPI a relevé que l'ancienne Commission cantonale de recours en matière d'impôts avait estimé, dans le cas d'un couple qui s'était marié sous le régime de la séparation de biens, que la cession d'un immeuble à l'ex-conjoint en paiement d'une indemnité selon l'ancien droit du divorce (art. 151 al. 1 CC) tombait sous le coup de l'art. 33 LDE (DCCR/176/1995 du 19 octobre 1995). Le TAPI en a conclu que, sous l'angle du droit fiscal, les époux séparés de biens devaient être entièrement assimilés à des propriétaires privés en dehors de l'existence d'une convention matrimoniale. Partant, le transfert de la part de l'immeuble en faveur du contribuable, moyennant la reprise de la dette hypothécaire et le versement d'une soulte, devait être taxé selon l'art. 33 LDE.

f. Selon les travaux préparatoires du projet de loi 2'859 sur les droits d'enregistrement (ci-après : PL 2'859), « le partage est une opération qui a pour objet de convertir pour chacun des indivis ou copropriétaires, le droit général ou indivis qu'ils avaient sur la totalité des choses communes, en droit exclusif sur une ou plusieurs choses déterminées (…). Le partage peut avoir lieu notamment entre héritiers, entre époux qui liquident leur régime matrimonial, entre associés, entre membres d'une indivision ou d'une communauté prolongée, entre

colégataires, codonataires, entre copropriétaires (art. 646 et 651 du Code civil suisse du 10 décembre l907 - CCS - RS 210) ou propriétaires en commun (art. 652 et 654 CCS) » (MGC 1965 II 905). Les travaux préparatoires mentionnent, au sujet de l'art. 72 LDE (« Échanges »), qu'il a son origine dans les art. 96 let. b et 143 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887 (LCP - D 3 05 ; MGC 1965 7/II 907).

L'art. 96 let. b LCP précise que pour les échanges, la valeur vénale des immeubles est déterminante pour les droits d'enregistrement. L'art. 143 LCP indique que les échanges de biens immeubles situés dans le canton sont soumis au droit de 1 % sur la valeur de chacun des immeubles échangés (al. 1) et que s'il y a soulte ou retour en faveur d'une des parties, il est payé en sus 1 % sur la plus-value (al. 2). L'art. 42 de la loi sur les contributions publiques du 18 juin 1870, intitulé « Des échanges », était libellé comme suit : « Les échanges de biens immeubles situés dans le Canton, sont soumis au droit d'un pour cent sur la valeur de chacun des immeubles échangés. S'il y a soulte ou retour en faveur d'une des parties, il est payé en sus trois pour cent sur la plus value ».

Les travaux préparatoires de la loi sur les contributions publiques du 18 juin 1870 (MGC mai-octobre 1870 29/II 1221 ; 30/II 1255) et ceux de la LCP (MGC 1887 40/III 1733) indiquent que la nouvelle loi ne modifiait pas celle du 8 juin 1838 sur l'enregistrement, la transcription et le timbre en ce qui concernait les immeubles échangés. En revanche, la disposition relative aux droits perçus sur les partages était modifiée en ce qui concernait la perception, nouvelle, de droits sur « le partage indivis entre copropriétaires résultant d'indivision volontaire », qui ne présentait pas « le même caractère déclaratif de propriété » ; les soultes issues de biens transmis par décès demeuraient exemptées. Les deux lois précitées visaient à réunir, en une seule série d'articles et sous une seule dénomination, les diverses dispositions des lois fiscales en vigueur dans le canton de Genève.

g. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme ; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 144 V 313 consid. 6.1 ; 137 IV 180 consid. 3.4).

3) En l'espèce, les ex-époux ayant choisi le régime matrimonial de la séparation des biens, il n'y avait pas lieu, au moment du divorce, de procéder à la

liquidation du régime matrimonial. L'art. 62 al. 1 let. b LDE, qui se rapporte à la liquidation du régime matrimonial, ne trouve donc pas application, ce qui n'est pas contesté.

Dans leur convention de divorce, les ex-époux, qui étaient copropriétaires de deux immeubles, se sont accordés pour que chacun reprenne la part de copropriété de l'autre dans un immeuble et cède sa part dans celle de l'autre immeuble, moyennant la reprise de la dette hypothécaire et le versement d'une soulte.

Le TAPI a retenu qu'il s'agissait d'un partage au sens de l'art. 66 LDE. Il a indiqué, sans autres précisions, que sa jurisprudence (JTAPI/1041/2011) ne pouvait être reprise.

Il ressort des travaux préparatoires de la LDE que le Titre VI « Partages » ne visait pas que les partages issus d'indivisions ou de propriétés en mains communes. Ce titre incluait également le partage de copropriétés. Or, les ex-époux étaient copropriétaires de deux biens immobiliers. Lors de leur divorce, ils ont procédé au partage de chacune de ces copropriétés. Ainsi et conformément à ce que l'ancien Tribunal administratif a retenu dans l'ATA/548/2005, qui se réfère aux travaux préparatoires, la transaction par laquelle les ex-époux ont mis fin à leurs copropriétés doit être considérée, sous l'angle fiscal, comme un partage au sens de l'art. 66 LDE. Le jugement JTAPI/1041/2011 précité, qui s'écarte de cette interprétation, ne tient pas compte des travaux préparatoires, sans donner de justification à cet égard. Les premiers juges ont ainsi, à juste titre, retenu que cette jurisprudence ne devait pas être appliquée.

Par ailleurs, l'art. 33 al. 1 LDE réserve expressément les dispositions particulières relatives aux partages et à l'échange. Il n'y a donc pas lieu d'appliquer en cas de partage ou d'échange les droits d'enregistrement de l'art. 33 LDE. Dès lors que les droits d'enregistrement portant sur un partage de copropriété sont taxés selon l'art. 66 LDE, il n'y a pas de place pour appliquer l'art. 72 LDE.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et le jugement confirmé.

4) Bien que l'autorité recourante succombe, aucun émolument ne sera mis à sa charge, dès lors qu'elle défendait ses propres décisions (art. 87 al. 1, 2ème phr. LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à l'intimé (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 7 décembre 2020 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 novembre 2020 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à Monsieur A_____, à la charge de l'État de Genève (AFC-GE) ;

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 l'administration fiscale cantonale, à Me Antoine Berthoud, avocat de l'intimé, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
F. Cichocki	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :