

GE_GERICHTE ATA/1411/2025 vom 16. Dezember 2025

GE Cour de justice, 2025-12-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1411_2025

FR: GE_GERICHTE ATA/1411/2025 du 16 décembre 2025

IT: GE_GERICHTE ATA/1411/2025 del 16 dicembre 2025

Regeste

Résumé: Recours d'une concubine contre le refus de l'exonérer des droits d'enregistrement sur une donation reçue de son concubin. L'examen des travaux préparatoires et l'interprétation systématique de l'art. 27A LDE confirmaient que l'exonération en cause ne pouvait bénéficier qu'aux conjoints au sens du droit civil, à l'exclusion des concubins. La recourante ne pouvait pas se prévaloir d'une inégalité de traitement par rapport aux personnes mariées. Les concubins ne constituaient pas une catégorie propre sous l'angle du droit fiscal et une différence de traitement à leur détriment n'était pas contraire à l'égalité de traitement, ne résultant pas du dossier qu'ils avaient été fiscalement systématiquement pénalisés. L'égalité de l'imposition n'avait en outre qu'une portée restreinte concernant un impôt spécial. Justifiée, la différence de traitement n'était pas non plus arbitraire. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 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).

- 4/11 - A/3968/2024

E. 2

La recourante considère qu'en ne l'exonérant pas des droits d'enregistrement, l'intimée n'a pas respecté la volonté du législateur ni l'interprétation téléologique de la loi.

E. 2.1

L'art. 1 al. 1 LDE définit les droits d'enregistrement comme un impôt qui frappe toute pièce, constatation, déclaration, condamnation, convention, transmission, cession et en général toute opération ayant un caractère civil ou judiciaire, soumises soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement. Aux termes de l'art. 11 al. 1 LDE, sous réserve des exceptions mentionnées aux art. 6 let. u et v, 28 et 29 al. 5 LDE, toute disposition entre vifs par laquelle une personne physique ou morale cède, sans contrepartie correspondante, à une autre personne physique ou morale, tout ou partie de ses biens ou de ses droits, en propriété, en nue-propiété ou en usufruit, est, en tant que donation, soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement. Les droits sur les donations entre vifs sont perçus sur la valeur des biens donnés (art. 18 al. 1 1ère ph. LDE). Les art. 19, 21, 22 et 23 LDE définissent les tarifs des droits de donation pour les époux et alliés en ligne directe (1ère catégorie), les frères et sœurs (3ème catégorie), les oncles, tantes, grands-oncles, grands-tantes, neveux, nièces, petits-neveux, petites-nièces (4ème catégorie) et les autres

cas (5ème catégorie). L'art. 27A al. 1 LDE, concernant l'exonération totale et en vigueur depuis le 1er juin 2004, prévoit que sont exemptes de tous droits les donations ultérieures faites par le donateur : a) à son conjoint ; b) à ses parents en ligne directe [...].

E. 2.2

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 dégagant 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 (ATF 151 V 129 consid. 5 ; 151 III 62 consid. 7.3). 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_459/2020 du 19 janvier 2021 consid. 6.1 ; 2C_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3).

E. 2.3

L'art. 27A LDE a été introduit dans le cadre d'une réforme des droits de succession, visant l'exonération du conjoint, des parents en ligne directe et des

- 5/11 - A/3968/2024 partenaires (PL 8642). Après l'entrée en matière, la commission fiscale du Grand Conseil (ci-après : la commission) a discuté cinq sujets, dont les deux suivants (MGC 2002-2003 X A 5492). Elle s'est tout d'abord prononcée contre l'exonération des partenaires, en posant les questions suivantes : « Veut-on exonérer ou non les partenaires de la même manière que les conjoints ? En d'autres termes, veut-on leur accorder les mêmes privilèges consistant en une exonération totale au niveau de la loi sur les droits de succession, sachant que les partenaires, concubins, couples homosexuels sont taxés séparément au titre de l'impôt sur le revenu et la fortune, alors que les conjoints ne le sont pas ? » (MGC 2002-2003 X A 5492). La commission a ainsi abandonné l'art. 6A let. c du projet de loi modifiant la loi sur les droits de succession, exemptant de tous droits toute succession, les institutions d'héritiers, les legs, les prestations d'assurances, les rentes et autres libéralités à cause de mort faits aux partenaires au sens de la loi sur le partenariat qui, pendant toute la durée du partenariat, auront demandé à être imposés comme des conjoints, sur la base du revenu et de la fortune (MGC 2001-2002 IV A 923 et 924 ; MGC 2002-2003 X A 5492). La commission a ensuite considéré, sur la base des diverses auditions menées, que l'exonération du conjoint et des parents en ligne directe devait être introduite en cas de donation entre vifs comme en cas de succession. Elle avait ainsi dû, en cours de route, modifier de façon significative la LDE (MGC 2002-2003 X A 5493). Pour le vote en troisième lecture, la commission a confié le soin à l'administration de lui présenter un texte incluant les points discutés, dont les deux précités (MGC 2002-2003 X A 5494). Dans son rapport, la minorité de la commission a déploré le privilège de « la lignée plutôt que du cœur », en posant les questions suivantes : « Pourquoi l'amie proche qui a accompagné la personne jusqu'au dernier moment devrait-elle payer 40%, voire 50%, sur les dons qu'elle

aurait reçus, alors que le petit-fils qui ne s'est préoccupé de rien serait exonéré ? Pourquoi le compagnon de vie, avec qui on a acheté une maison, devrait-il payer de lourds impôts pour pouvoir rester chez lui, voire vendre la maison si la succession n'est pas réglée et que les membres de la famille du défunt réclament leurs parts ? » (MGC 2002-2003 X A 5516).

E. 2.4

Aux termes de l'art. 1A LDE, en vigueur depuis le 1er janvier 2007, les partenaires enregistrés au sens de la loi fédérale sur le partenariat ont le même statut que des conjoints. Selon l'exposé des motifs du projet de loi (PL 9591) ayant amené à l'introduction de cette disposition : « Le 5 juin dernier, le peuple suisse acceptait à une large majorité la loi fédérale sur le partenariat enregistré entre personnes de même sexe. Celle-ci octroie des droits et impose des devoirs aux partenaires. Au chapitre de la fiscalité, il est prévu qu'en matière d'impôt fédéral direct, les partenaires seront considérés comme des époux, c'est-à-dire que leurs revenus seront additionnés pour

- 6/11 - A/3968/2024 le calcul du taux d'imposition. La LHID a également été modifiée pour préciser là aussi que les partenaires ont le même statut que les époux. On en déduit qu'en matière d'impôt cantonal et communal sur le revenu des personnes physiques, les revenus des partenaires s'additionneront également. Il reste une compétence purement cantonale, c'est celle de savoir qui l'on veut soumettre aux droits de succession. Le peuple genevois a récemment décidé d'exempter de tous droits de succession ou de donation les conjoints et les descendants en ligne directe. Il convient dès lors logiquement d'exempter les partenaires [...], les plaçant sur pied d'égalité avec les conjoints. » (MGC 2004-2005/XI A 9425).

E. 2.5

En l'espèce, le texte de l'art. 27A al. 1 let. a LDE ne vise clairement que le conjoint du donateur. Des travaux préparatoires susexposés se dégagent la volonté univoque du législateur de ne pas inclure dans la notion de conjoints les concubins, quelles que soient la nature et la durée de leur relation, ni même, à l'origine, les partenaires enregistrés. La commission a expressément rejeté d'étendre l'exonération à tous les « partenaires, concubins, couples homosexuels ». Cela a été déploré par la minorité de la commission, sans amener les députés à amender le projet. Le législateur cantonal a ensuite assimilé aux conjoints les partenaires enregistrés au sens du droit fédéral, pour harmoniser le droit des successions avec la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Il résulte toutefois de l'exposé des motifs du PL 9591 que cette assimilation ne vise que lesdits partenaires, au motif qu'ils sont fiscalement traités de la même manière que les époux. L'interprétation systématique de la loi conduit au même résultat. Les différentes catégories de donateurs mentionnées aux art. 19, 21, 22 et 23 LDE sont délimitées par des liens familiaux précis (époux, alliés en ligne directe, frères et sœurs, oncles, tantes, grands-oncles, grands-tantes, neveux, nièces, petits-neveux et petites-nièces), ne permettant pas une interprétation extensive de la notion d'époux. L'autorité n'avait ainsi aucun motif fondé de s'écarter de la définition d'époux issue du droit civil, en l'étendant aux couples non mariés. Elle n'a dès lors à juste titre pas appliqué l'exonération prévue à l'art. 27A al. 1 let. a LDE à la recourante.

E. 3

Celle-ci fait grief à l'intimée de l'avoir discriminée par rapport à une personne mariée, alors qu'elle et son concubin se trouvaient concrètement dans la même situation que des

conjoints, ce qui menait à un résultat choquant.

E. 3.1

Le principe d'égalité (art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101) et la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liés. Une décision est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet

- 7/11 - A/3968/2024 de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 131 I 1 consid. 4.2 ; 129 I 346 consid. 6). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 129 I 346 consid. 6 et 1 consid. 3 ; 127 I 185 consid. 5 et les références citées). En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. De manière générale en matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par celui de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Selon le principe de l'égalité de l'imposition, les personnes dont les situations sont semblables doivent être imposées de la même manière. À l'inverse, de réelles différences dans les situations de fait doivent mener à des charges fiscales différentes (ATF 137 I 145 consid. 2.1; 133 I 206 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_516/2018 du 18 juin 2018 consid. 5.1). Ces différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement doivent être respectés « dans la mesure où la nature de l'impôt le permet », comme le prévoit l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 147 I 16 consid. 4.2.2). Sont en premier lieu visés par cette disposition les impôts ordinaires sur le revenu et la fortune (arrêts du Tribunal fédéral 2C_547/2022 du 13 décembre 2022 consid. 4.2.2 ; 2C_852/2021 du 10 décembre 2021 consid. 2.4.4). En revanche, en présence d'impôts spéciaux ou d'impôts d'affectation, ces principes n'ont par définition qu'une portée restreinte ou limitée (ATF 128 I 102 consid. 6d ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_547/2022 du 13 décembre 2022 consid. 4.2.2).

E. 3.2

En Suisse, les concubins ne constituent pas, pour des raisons essentiellement pratiques, une catégorie de contribuables dans le droit fiscal actuel. Ils sont imposés séparément comme les personnes vivant seules et il n'est pas tenu compte de la communauté de fait qu'ils forment, de sorte que chacun est imposé sur ses revenus propres et qu'aucune compensation n'est possible entre les revenus, les pertes et les déductions de l'un et de l'autre. Lorsque les concubins réalisent des revenus semblables, ils sont favorisés sur le plan fiscal, pour un revenu global donné, mais plus les écarts entre leurs revenus sont marqués, moins ils tirent avantage de leur situation. Il peut même arriver, lorsqu'un seul des deux partenaires assure l'entretien complet du couple et des enfants que la charge fiscale globale des concubins soit nettement supérieure à celle d'un couple marié (ATF 118 Ia 1 consid. 3b). Le législateur cantonal peut réserver un mode d'imposition différent aux concubins dans ces limites. Du moment qu'il n'est pas possible d'empêcher que des avantages soient accordés au mariage ou au concubinage, le statut juridique du mariage et sa signification sociale commandent

que le législateur fiscal favorise non pas les concubins, mais les couples mariés. Dès lors, d'éventuelles différences au détriment

- 8/11 - A/3968/2024 des concubins – qui sont la conséquence d'un statut librement choisi par les intéressés – ne sont pas contraires à l'art. 8 Cst., dans la mesure où une égalité absolue ne peut être réalisée entre ceux-ci et les couples mariés, les concubins ne pouvant être imposés ensemble, comme une unité. Il suffit que la réglementation prévue par le droit cantonal n'entraîne pas une imposition systématiquement et délibérément plus lourde des couples vivant en union libre par rapport à des époux. À cet égard, la comparaison peut se faire globalement, compte tenu de l'ensemble des différentes situations dans lesquelles se trouvent les concubins au cours de leur vie commune (ATF 118 Ia 1 consid. 3c).

E. 3.3

Le Tribunal fédéral, en appliquant en grande partie les principes exposés ci-avant, a considéré que si la législation cantonale concernant l'impôt sur les successions ne prévoit pas de statut particulier pour les concubins (notamment ceux de longue durée) ou ne les assimile pas à un couple marié, elle ne peut pas être considérée comme contraire à l'égalité de traitement (arrêt du Tribunal fédéral 2P.325/1996 du 2 septembre 1997 in *Revue fiscale*, 52/1997, p. 563 ss). Plus récemment, la chambre administrative est arrivée à la même conclusion dans l'examen de la conformité de l'art. 6A de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25) avec l'égalité de traitement. Un concubin vivant dans des conditions de vie de couple en union libre se trouve dans une situation différente de celle d'une personne mariée ou ayant conclu un contrat de partenariat. Il ne peut donc pas prétendre à une exonération fiscale sur les droits de succession (ATA/881/2014 du 11 novembre 2014 consid. 8).

E. 3.4

En l'espèce, il est constant que la recourante et son partenaire, non mariés, sont liés par une relation de concubinage, et qu'ils vivent ensemble et ont fondé une famille il y a plusieurs années. Les concubins ne constituent toutefois pas une catégorie propre sous l'angle du droit fiscal, dès lors qu'ils sont imposés séparément sur leurs revenus. Une éventuelle différence de traitement à leur détriment, comme l'absence d'exonération des droits d'enregistrement dans le cas d'espèce, n'est donc pas contraire au principe de l'égalité de traitement, dans la mesure où le droit cantonal n'entraîne pas une imposition systématiquement et délibérément plus lourde pour les couples vivant en union libre que pour les époux. Comme rappelé par la jurisprudence, de tels couples sont en particulier avantagés fiscalement lorsque les concubins perçoivent des revenus semblables. Or, ne résultent pas du dossier ni ne sont allégués par la recourante des éléments concrets dont il résulterait qu'elle et son concubin ont été fiscalement continuellement pénalisés durant leur vie commune à cause de leur statut, qu'ils ont par ailleurs librement choisi. Il est rappelé à cet égard que le fardeau de la preuve concernant les éléments réduisant ou éteignant l'obligation d'impôt incombe au contribuable (ATF 146 II 6 consid. 4.2). Le constat contraire ne serait du reste pas nécessairement contraire à l'égalité de l'imposition, les principes déduits de celui de l'égalité de traitement n'ayant qu'une portée restreinte dans le cas d'espèce, qui concerne un impôt spécial.

- 9/11 - A/3968/2024 Le Tribunal fédéral et la chambre administrative ont déjà admis que l'exonération de l'impôt sur les successions en faveur du conjoint, à l'exclusion du concubin, n'est pas contraire au principe de l'égalité de traitement. Or, l'exonération des

droits sur les successions obéit à Genève aux mêmes règles que celle des droits d'enregistrement, comme cela résulte des travaux préparatoires relatifs au PL 8642. Au vu de ce qui précède, la différence de traitement entre la recourante et une personne mariée dans l'exonération des droits d'enregistrement n'est pas contraire au principe de l'égalité de traitement. Justifiée par la nécessité de distinguer fiscalement les conjoints ou les partenaires au sens du droit fédéral des personnes formant une union libre, elle n'aboutit pas à un résultat choquant et n'est donc pas non plus arbitraire.

E. 3.5

La recourante se prévaut subsidiairement d'une ingérence dans le droit au respect de sa vie privée et familiale (art. 13 al. 1 Cst.). L'absence d'exonération des droits d'enregistrement en cause n'entraîne cependant aucune atteinte à sa vie familiale. Elle ne l'entrave, en effet, pas dans sa liberté de former une union avec son concubin, de vivre et d'élever ses enfants avec ce dernier, ni d'organiser cette communauté comme elle le souhaite. Même à admettre, à titre purement hypothétique, que les droits d'enregistrement pourraient constituer une ingérence dans la vie familiale, tel ne serait pas le cas de la taxation en cause, au vu de son montant de CHF 105.- sur une donation de CHF 5'200.-, impropre à priver la recourante de la possibilité de recevoir de son concubin une telle somme. Le grief tiré d'une atteinte à la vie privée et familiale doit donc également être rejeté.

E. 4

La recourante tient l'émolument fixé par le TAPI pour disproportionné.

E. 4.1

Selon l'art. 87 LPA, la juridiction administrative qui rend la décision statue sur les frais de procédure et émoluments (al. 1 1ère phr.). Elle statue dans les limites établies par règlement du Conseil d'État et cela conformément au principe de proportionnalité (al. 3). Les frais de procédure, émoluments et indemnités arrêtés par la juridiction administrative peuvent faire l'objet d'une réclamation dans le délai de 30 jours dès la notification de la décision (al. 4 1ère phr.). Le règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03) prévoit que les frais de procédure qui peuvent être mis à la charge de la partie comprennent l'émolument d'arrêté (art. 1 let. a), qui n'excède en général pas CHF 10'000.- (art. 2 al. 1). Un principe général de procédure administrative veut que les frais soient supportés par la partie qui succombe et dans la mesure où elle succombe (ATA/119/2023 du

E. 4.2

À teneur de l'art. 67 al. 1 LPA, dès le dépôt du recours, le pouvoir de traiter l'affaire qui en est l'objet passe à l'autorité de recours (effet dévolutif du recours). L'art. 87 al. 4 LPA n'y déroge pas lorsque les griefs du recourant ne se limitent pas aux frais de procédure, émoluments et indemnités, mais qu'ils portent également sur la validité matérielle de la décision attaquée. Dans ce cas, la chambre administrative est compétente pour statuer sur toutes les questions litigieuses, y compris sur l'émolument et l'indemnité (ATA/422/2025 du 15 avril 2025 consid. 10.2).

E. 4.3

En l'espèce, la chambre administrative est compétente pour examiner l'émolument fixé par le TAPI, dès lors que le recours porte aussi sur la décision prise au fond par l'intimée. La recourante, ayant succombé, doit supporter les frais de première instance, ce qu'elle ne

conteste pas. Au vu de la nature du litige et des griefs invoqués, concernant à la fois l'application de la LDE et le respect de principes constitutionnels, la cause ne peut pas être considérée comme particulièrement simple sous l'angle juridique. La recourante, outre qu'elle n'a pas sollicité l'assistance juridique, n'allègue par ailleurs pas se trouver dans une situation financière précaire. En fixant l'émolument de jugement à CHF 500.-, sur un maximum de CHF 10'000.-, les premiers juges n'ont donc pas abusé de leur large pouvoir d'appréciation. Ils n'étaient, en particulier, pas liés par la valeur litigieuse, laquelle n'est pas systématiquement proportionnelle à la complexité de la cause. Mal fondé, le recours sera rejeté et il ne sera pas entré en matière sur la conclusion de la recourante visant le remboursement de l'impôt querellé. 5. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de la recourante et aucune indemnité ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

E. 7

février 2023 consid. 2.3 et les références citées). La juridiction saisie dispose d'un large pouvoir d'appréciation quant à la quotité de l'émolument qu'elle met à charge de la partie qui succombe (ATA/124/2025 du 28 janvier 2025 consid. 2.1 ; ATA/230/2022 du 1er mars 2022 consid. 2b).

- 10/11 - A/3968/2024

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