

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2583/2013-ICC

ATA/881/2014

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 11 novembre 2014**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_\_\_**

représenté par Me David Minder, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_  
**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
16 juin 2014 (JTAPI/657/2014)**

---

## EN FAIT

- 1) Monsieur A\_\_\_\_\_, né le\_\_\_\_\_ 1963, originaire de « C\_\_\_\_\_ » (Valais), a été institué, par testament olographe du 26 septembre 2010, héritier à concurrence d'un tiers de la succession de feu Monsieur B\_\_\_\_\_, né le\_\_\_\_\_ 1957 et décédé à Genève le\_\_\_\_\_ 2012, avec qui il vivait en couple dans le cadre d'une union libre depuis le 9 septembre 1990.
  
- 2) Le 25 janvier 2013, M. A\_\_\_\_\_ a, en prévision de l'imposition de la succession de feu M. B\_\_\_\_\_, effectué un virement d'une avance de CHF 197'627,05, composée de CHF 194'701,20 à titre d'avance d'impôts sur les successions, CHF 300.- à titre d'un tiers des émoluments d'inventaire et de CHF 2'625,85 de report de cinq centimes additionnels et d'intérêts de bonification, à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC).
  
- 3) Par bordereau de taxation du 2 juillet 2013, l'AFC a procédé à l'imposition de M. A\_\_\_\_\_ par un montant de CHF 194'701,10 sur base de la succession de son défunt compagnon.
  
- 4) Le 19 juillet 2013, M. A\_\_\_\_\_ a élevé réclamation contre ce bordereau.  
  
Il avait fait vie commune avec le défunt durant plus de vingt ans sans enregistrer leur partenariat, mais en mettant en commun leurs ressources. Leur union devait être considérée comme un concubinage et traitée fiscalement comme celle des couples mariés. Il ne devait alors aucun impôt sur la succession de son feu compagnon. La contribution litigieuse violait les principes de l'égalité de traitement, de l'interdiction de la discrimination, de la primauté du droit fédéral et constituait une limitation à ses droits fondamentaux, notamment son droit au mariage.
  
- 5) Par décision du 28 juillet 2013, l'AFC a rejeté la réclamation de M. A\_\_\_\_\_.  
  
Les concubins ne constituaient pas une catégorie de contribuables en droit fiscal genevois. Ils étaient imposés séparément sans tenir compte de leur communauté. Le traitement différent des couples mariés et des concubins n'était pas contraire au principe de l'égalité de traitement.
  
- 6) Par acte expédié le 12 août 2013, M. A\_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), concluant à son annulation et à celle de la décision de l'AFC, à ce qu'il soit exonéré de tout impôt sur les successions, centimes additionnels compris et à ce qu'il soit ordonné à l'autorité cantonale de lui rembourser sans délai la somme de CHF 197'627,05 avancée le 25 janvier 2013, incluant des intérêts de

bonification valeur au 2 juillet 2013, le tout avec intérêts moratoires de 5 % l'an à compter du 3 juillet 2013.

La situation des concubins était, dans les faits, comparable à celle des couples mariés. Une égalité relative devait être respectée entre les deux catégories de contribuables. S'il avait officiellement enregistré son partenariat avec son compagnon, il aurait été exempté de tout impôt. Certains cantons avaient légiféré en matière d'exonération fiscale des concubins, notamment Bâle-Ville, Berne, Fribourg, Neuchâtel, Obwald et Zurich.

Pour le surplus, il a repris les arguments contenus dans sa réclamation.

- 7) Le 20 novembre 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours.

M. A\_\_\_\_\_ avait eu un domicile séparé de celui du défunt et n'avait pas conclu un contrat de partenariat enregistré avec celui-ci. Il avait choisi de vivre en union libre avec lui et ne pouvait pas de bonne foi prétendre se trouver dans une situation comparable à celle des couples mariés pour réclamer une exonération fiscale.

- 8) Par jugement du 16 juin 2014, le TAPI a rejeté le recours de M. A\_\_\_\_\_.

Seuls les partenaires enregistrés, les couples mariés et les parents en ligne directe pouvaient bénéficier de l'exonération prévue par la législation genevoise en matière d'impôts sur les successions. Le texte clair et sans équivoque de la loi le liait. Le contribuable n'était pas traité différemment par rapport aux autres personnes se trouvant dans la même situation.

- 9) Par acte expédié le 18 juillet 2014, M. A\_\_\_\_\_ a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation et à celle de la décision initiale ainsi que de la décision sur réclamation, à ce qu'il soit exonéré de tout impôt sur les successions, centimes additionnels compris, et à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de lui rembourser sans délai la somme de CHF 197'627,05 avancée le 25 janvier 2013, incluant des intérêts de bonification valeur au 2 juillet 2013, le tout avec intérêts moratoires de 5 % l'an à compter du 3 juillet 2013.

Le TAPI avait violé son droit d'être entendu en n'examinant pas la compatibilité de la législation genevoise avec la garantie conventionnelle et constitutionnelle de son droit au mariage.

Pour le surplus, il a rappelé ses arguments antérieurs.

- 10) Le 5 août 2014, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

- 11) Le 22 août 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours.

L'argumentation de M. A\_\_\_\_\_ au sujet de la compatibilité de la législation genevoise avec le droit au mariage n'était pas pertinente pour la solution du litige.

Pour le surplus, elle a renvoyé à ses arguments figurant dans ses observations au TAPI.

- 12) Le 22 août 2014, le juge délégué a accordé aux parties un délai arrivant à échéance le 22 septembre 2014 pour formuler toute requête complémentaire.
- 13) Le 18 septembre 2014, M. A\_\_\_\_\_ a persisté dans ses conclusions.
- 14) Ensuite de quoi, la cause a été 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) Dans un grief de nature formelle, le recourant reproche au TAPI d'avoir violé son droit d'être entendu en n'examinant pas la compatibilité de la législation cantonale avec son droit au mariage. Il se plaint implicitement d'un défaut de motivation.

Tel que garanti par les art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), le droit d'être entendu comprend le droit d'obtenir une décision motivée. Le juge doit ainsi mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. Il n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 139 IV 179 consid. 2.2 p. 183 ; 134 I 83 consid. 4.1 p. 88 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1103/2013 du 26 juillet 2014 consid. 4.2 et 1B\_160/2014 du 20 juin 2014 consid. 2.1). Il suffit, de ce point de vue, que les parties puissent se rendre compte de la portée de la décision prise à leur égard et, les cas échéant, recourir contre elle en connaissance de cause (ATF 136 I 184 consid. 2.2.1 p. 188 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_894/2012 du 4 février 2013 consid. 2). La motivation peut

aussi être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêts du Tribunal fédéral 1B\_120/2014 du 20 juin 2014 consid. 2.1 et 2C\_23/2009 du 25 mai 2009 consid. 3.1).

En l'espèce, il ressort des faits du jugement attaqué que le TAPI a traité le grief du recourant de violation de son droit au mariage qui, du reste, est étroitement lié à ceux de violation des principes de l'égalité de traitement des concubins par rapport aux couples mariés et de leur non-discrimination sur lesquels le TAPI s'est prononcé. Des considérants du jugement attaqué, il ressort en outre que la législation cantonale sur l'imposition de la succession n'est pas incompatible avec le droit au mariage du recourant.

Le grief du recourant doit dès lors être écarté.

- 3) Le litige porte sur les droits de succession de M. A\_\_\_\_\_ qui vivait en couple dans le cadre d'une union libre avec le défunt.
- 4) À teneur de l'art. 3 al. 4 2<sup>ème</sup> phr. de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les partenaires enregistrés ont le même statut que les époux.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les concubins ne constituent pas une catégorie de contribuables selon le droit fiscal; ils ne peuvent sans doute pas l'être parce que l'on se heurte à des difficultés pratiques pour les imposer comme tels. Les concubins qui exercent souvent l'un et l'autre une activité lucrative sont imposés séparément comme les personnes vivant seules et il n'est pas tenu compte de la communauté de fait qu'ils forment. La mise sur pied d'égalité des couples mariés et des concubins au point de vue fiscal ne peut être absolue car l'imposition séparée de chacun des époux dans un couple marié ne constitue pas une solution appropriée (ATF 118 Ia 1 consid. 3b p. 3 et 110 Ia 7 consid. 3d p. 19 ss).

- 5) a. Aux termes de l'art. 1A al. 1 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25), les partenaires enregistrés, au sens de la loi fédérale sur le partenariat enregistré entre les personnes du même sexe du 18 juin 2004 (LPart - RS 211.231), ont le même statut que les conjoints. L'art. 6A al. 1 LDS prévoit que sont exemptes de tous droits les transmissions et attributions de biens au sens de l'art. 1 al. 2 LDS, en faveur du conjoint survivant (let. a) et des parents en ligne directe (let. b).
- b. L'adoption de l'art. 6A LDS relève notamment de la politique fiscale cantonale et de l'harmonisation horizontale (MCG 2001-2002 IV A 926-928). L'exonération de l'impôt successoral pour le conjoint, de même que pour les parents en ligne directe et les partenaires a comme objectif premier d'améliorer l'attractivité économique cantonale. Une exonération totale ne peut pas être accordée aux concubins et aux couples homosexuels, dans la mesure où ils 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 let. a). Le législateur genevois a estimé raisonnable de supprimer les droits de succession des partenaires enregistrés au sens de la LPart, en considérant qu'ils avaient fait le choix d'être traités sur le plan fiscal au même titre que les couples mariés (MCG 2004-2005/XI A 9425 et MGC 2006-2007/II A 1198 et 1208). En revanche, lors des débats portant sur l'exonération des personnes liées par le partenariat enregistré dans le cadre de la modification de la LDS, les députés ont refusé le renvoi du projet de loi en commission afin d'examiner l'extension de l'exonération des droits de succession aux couples non mariés avec ou sans enfants qui n'étaient pas liés par un partenariat enregistré (MCG 2006-2007/II D/10 795).

- 6) a. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente (ATF 138 V 176 consid. 8.2 p. 183 ; 134 I 23 consid. 9.1 p. 42 ; 131 I 1 consid. 4.2 p. 6). Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 138 I 225 consid. 3.6.1 p. 229 ; 138 I 265 consid. 4.1 p. 267 ; ATF 137 V 334 consid. 6.2.1 p. 348 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C\_582/2013 du 2 mai 2014 consid. 6.2.1). 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 p. 357 ; arrêts du Tribunal fédéral 1F\_2/2014 du 3 juillet 2014 consid. 1.3.1 et 2C\_200/2011 du 14 novembre 2011 consid. 5.1).
- b. Les règles générales d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur l'origine, le sexe ou tout autre critère sensible (discriminations directes), mais encore toutes les formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (discriminations indirectes ; ATF 140 II 141 consid. 7.1.1 p. 151). Les discriminations indirectes se produisent lorsqu'une règle de droit en apparence neutre affecte de manière disproportionnée un groupe social défini par une caractéristique personnelle. L'art. 8 al. 2 Cst. vise également de telles discriminations. Dans ce domaine, le maintien d'une règle provoquant un impact différent entre groupes sociaux définis par une caractéristique personnelle peut se justifier. Une discrimination indirecte n'est établie qu'en l'absence de justification objective admissible (Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET [éd.], Droit administratif, vol. 1, 2012, p. 868 n. 6.2.5.4).

c. 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 le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1 p. 215 ; 132 I 153 consid. 3.1 p. 154) ; il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale ; ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313 ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1). Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 133 I 206 consid. 6.1 p. 215). En vertu de cette disposition, 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 (ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160).

d. Les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive (ATA/270/2014 du 15 avril 2014), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160).

7) a. En présence d'impôts spéciaux, les principes de l'art. 127 al. 2 Cst. n'ont par définition qu'une portée restreinte (ATF 128 I 102 consid. 6d p. 112 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_668/2013 du 19 juin 2014 consid. 7.1 et 2C\_467/2008 du 10 juillet 2009 consid. 5.4).

b. Les droits de succession constituent un impôt spécial laissé dans la compétence des cantons en vertu de l'art. 3 Cst. À ce titre, les règles jurisprudentielles d'harmonisation fiscale ne leur sont pas applicables de manière impérative (ATF 128 I 102 consid. 6d p. 112 ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.157/2006 du 8 mars 2007 consid. 4.4). En outre, ils n'entrent pas dans le champ d'application de la LHID. Lors des débats au Grand Conseil sur l'exonération des personnes liées par le partenariat enregistré, les députés ont relevé que le projet de loi de modification de la LDS n'était pas rendu nécessaire par la LHID, les cantons restant totalement maîtres dans le domaine des droits de succession (MCG 2006-2007/II D/10 791).

8) En l'espèce, le recourant se plaint de la violation des principes de l'égalité de traitement et de l'interdiction de la discrimination.

Il allègue avoir mené une vie en couple avec le défunt durant plus de vingt ans sans enregistrer leur partenariat. Il demande que son union libre soit considérée comme un concubinage et traitée fiscalement comme celle des couples mariés.

Néanmoins, d'après la jurisprudence précitée, les concubins ne constituent pas une catégorie de contribuables et sont imposés séparément comme les personnes vivant seules sans tenir compte de la communauté de fait qu'ils forment. Le recourant se trouve ainsi dans une situation de fait différente de celle d'une personne mariée ou ayant conclu un partenariat enregistré. Du reste, il reconnaît dans ses écritures que s'il avait officiellement enregistré son partenariat avec le défunt, il aurait été exempté de tout impôt. Il ne peut dès lors dans ces conditions de vie de couple en union libre prétendre à une exonération fiscale sur les droits de succession reconnue aux personnes mariées et aux partenaires enregistrés.

Pour le surplus, l'art. 6A al. 1 LDS se justifie de manière admissible par des motifs objectifs de politique fiscale du canton et d'harmonisation horizontale entre les conjoints, les partenaires enregistrés et les proches parents.

Le grief du recourant doit être dès lors écarté.

Au surplus, le grief du recourant portant sur la violation de son droit au mariage, étroitement lié à ceux de la violation de l'égalité de traitement et de l'interdiction de la discrimination, est aussi infondé, pour des motifs similaires à ceux retenus par la chambre de céans pour écarter les griefs concernant ces derniers principes.

- 9) Ce qui précède conduit au rejet du recours.
- 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 18 juillet 2014 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 juin 2014 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ ;

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

dit que conformément aux art. 82 et 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 David Minder, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :