

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3968/2024 ICC

JTAPI/652/2025

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 16 juin 2025

dans la cause

**Madame A**\_\_\_\_\_

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

---

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne les droits d'enregistrement.
2. Le 30 août 2024, Monsieur B\_\_\_\_\_ a remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une déclaration de donation mobilière à teneur de laquelle il avait fait donation de la somme de CHF 5'200.- à Madame A\_\_\_\_\_, mère de leurs trois enfants et avec laquelle il faisait ménage commun depuis 2019. Il a joint un avis de débit de son compte bancaire.
3. Le 26 septembre 2024, l'AFC-GE a notifié à Mme A\_\_\_\_\_ un bordereau de droits d'enregistrement d'un montant de CHF 105.- frappant la donation du 30 août précédent et calculés d'après les taux de la cinquième catégorie.
4. Le 18 octobre 2024, Mme A\_\_\_\_\_ a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau en sollicitant l'exonération de la donation et la perception d'un droit fixe de CHF 2.-.

Elle vivait en couple depuis plus de dix ans avec M. B\_\_\_\_\_ et à la même adresse depuis plus de cinq ans. L'organisation de leur vie familiale ne se distinguait pas de celle d'un couple marié.

La donation avait été imposée aux taux de la cinquième catégorie, comme si elle avait eu lieu entre tiers. Or, il était totalement absurde de qualifier Mme A\_\_\_\_\_ et M. B\_\_\_\_\_ de tiers. L'AFC-GE aurait dû admettre une exonération totale des droits en application de l'art. 27A al. 1 let. a de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30) et prélever tout au plus un droit fixe de CHF 2.- selon l'art. 116 let. i LDE.

5. Par décision du 13 novembre 2024, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. La contribuable ne pouvait prétendre à une exonération de la donation en l'absence de mariage avec le donateur. À défaut de lien de sang ou d'alliance reconnu en Suisse, les droits se calculaient en application de l'art. 23 LDE.
6. Par acte du 26 novembre 2024, Mme A\_\_\_\_\_ a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant à l'annulation de la décision du 13 novembre précédent, à l'exonération de la donation, ainsi qu'à la perception d'un droit fixe de CHF 2.-. Elle a repris, en les développant, les arguments exposés dans sa réclamation.

Dans sa décision, l'AFC-GE évoquait à tort le défaut « d'alliance légalement reconnu en Suisse ». Le concubinage était reconnu dans le domaine de la prévoyance professionnelle et celui des impôts directs. Il convenait ainsi d'exempter de droits une donation consentie à un concubin.

Le couple A\_\_\_\_\_ – B\_\_\_\_\_ était pénalisé sans motif légitime. Ils étaient victimes d'une inégalité de traitement et d'une discrimination entre les couples mariés et non mariés, prohibée par la jurisprudence, voire d'une ingérence injustifiée de l'État dans leur droit au respect de la vie privée et familiale.

C'était ainsi à tort que l'AFC-GE avait considéré que la donation litigieuse était taxable en cinquième catégorie.

7. Dans sa réponse du 6 février 2025, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, renvoyant le tribunal à la lecture de sa décision sur réclamation, ainsi qu'à l'art. 27A LDE.
8. Par réplique et duplique datées respectivement des 13 février et 5 mars 2025, les parties ont campé sur leurs positions respectives.

## **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 au sens des art. 63 et 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).
3. La recourante sollicite l'exonération de la donation qu'elle a reçue de M. B \_\_\_\_\_ et soutient que l'imposition de cette libéralité consacre notamment une inégalité de traitement entre les couples mariés et non mariés.
4. 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'art. 11 al. 1 LDE pose le principe selon lequel sous réserve des exceptions mentionnées aux art. 6 let. u et v, 28 et 29 al. 5, 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-propriété ou en usufruit, est, en tant que donation, soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement.

5. Le tarif des droits de donation entre personnes en ligne directe, époux et alliés (non exemptés selon l'art. 27A al. 1 LDE) est fixé à l'art. 19 LDE (1<sup>ère</sup> catégorie), entre frères et sœurs, à l'art. 21 LDE (3<sup>ème</sup> catégorie), entre oncles ou tantes, grands-oncles ou grands-tantes et neveux ou nièces, petits-neveux ou petites-nièces, à l'art. 22 LDE (4<sup>ème</sup> catégorie) et pour les « autres cas » à l'art. 23 LDE (5<sup>ème</sup> catégorie).

---

À teneur de l'art. 27A al. 1 LDE, sont exemptes de tous droits les donations ultérieures à l'entrée en vigueur de la présente disposition faites par le donateur :

- a. à son conjoint ;
- b. à ses parents en ligne directe ; l'enfant adopté au sens du code civil suisse a le statut d'un enfant de l'adoptant.

En matière de droits de succession, l'art. 6A de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25) est le pendant de l'art. 27A LDE.

6. Dans un arrêt récent (ATA/494/2024 du 16 avril 2024 consid. 3.8), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) a rappelé que, 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 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 5<sup>ème</sup> éd., 2021, p. 69). 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 (Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 69). En principe, la loi fiscale lie l'imposition des successions et donations aux transferts et institutions du droit civil ; elle peut s'écarter du droit civil pour donner une définition propre des cas d'imposition mais, en vertu du principe de la légalité de l'impôt, elle doit le dire expressément (Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal suisse*, Neuchâtel 1998, p. 522).
7. Lors des travaux préparatoires du PL 8642 (MGC 2002-2003 X A 923 et ss., 5492) ayant conduit à l'adoption des art. 27A LDE et 6A LDS, la situation des concubins a été évoquée comme suit : « 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 LDS, 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 ? Le département des finances a préavisé de façon défavorable cette égalité en matière de droits de succession pour les partenaires par rapport aux conjoints, invoquant qu'il était plus sage d'attendre une harmonisation de la question sur le plan fédéral de la question ».
8. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) 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). 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). 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).

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).

9. Selon la jurisprudence (ATF 140 II 157 consid. 7.1 et les réf.), 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. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de faits 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, tel qu'il est aussi nommé par la jurisprudence, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens.
10. En présence d'impôts spéciaux, les principes de l'art. 127 al. 2 Cst. n'ont par définition qu'une portée restreinte (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_668/2013 du 19 juin 2014 consid. 7.1).
11. Dans des jurisprudences rendues en matière d'impôts directs, le Tribunal fédéral a jugé (arrêt 2P.201/2005 du 13 janvier 2006 consid. 3.2 et les réf.) que, d'après les principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables mariés ne devaient pas supporter une charge fiscale supérieure à celle des contribuables vivant en concubinage qui sont dans la même situation économique. Toutefois, dans la mesure où une égalité absolue ne peut pas être

réalisée, il suffit que la réglementation cantonale n'entraîne pas, d'une manière générale, une imposition plus lourde et systématiquement défavorable des époux par rapports aux concubins.

12. Dans un arrêt rendu le 11 novembre 2014 (ATA/881/2014), la chambre administrative a statué sur le recours d'un contribuable, qui contestait l'impôt sur les successions dû sur un montant hérité de son concubin. Il se plaignait d'une violation des principes d'égalité de traitement et de l'interdiction de la discrimination. Il alléguait avoir mené une vie en couple avec le défunt durant plus de vingt ans sans enregistrer leur partenariat et demandait que son union libre soit fiscalement traitée comme celle des couples mariés, à savoir que la libéralité en cause soit exemptée de tous droits.

La chambre administrative a rejeté son recours, écartant le grief tiré de la violation des principes d'égalité de traitement et de l'interdiction de la discrimination entre concubins et couples mariés ou liés par un partenariat enregistré.

Elle a retenu que 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.

13. Le caractère formaliste de l'enregistrement implique une interprétation restrictive des dispositions contenues dans la loi sur les droits d'enregistrement. Il faut déterminer, pour chaque acte pris séparément, s'il donne lieu à une exonération. L'exonération constituant l'exception à la perception des droits d'enregistrement, il convient d'en interpréter les conditions de manière stricte (ATA/163/2021 du 9 février 2021 consid. 2g).
14. En l'espèce, la recourante conteste les droits d'enregistrement qui lui ont été facturés consécutivement à la donation que lui a consentie son concubin. Elle soutient qu'au vu de la vie familiale qu'elle mène avec ce dernier – ils vivent en ménage commun depuis cinq ans et sont parents de trois enfants – tous deux doivent être assimilés à un couple marié. Par conséquent, elle estime que la libéralité susmentionnée est exempte de droits.

L'intéressée ne peut être suivie.

Les notions de parents en ligne directe, d'époux, d'alliés, de frères, de sœurs, d'oncles, de tantes, de grands-oncles, de grands-tantes, de neveux, de nièces, de petits-neveux ou petites-nièces et d'enfants adoptés mentionnés aux art. 19, 21, 22, 23 et 27A LDE renvoient clairement au droit civil. Rien ne permet de conclure qu'en appliquant les art. 19 et ss. LDE, notamment 27A, il conviendrait de comprendre ces liens de parenté de manière différente qu'en droit civil. Hormis les

libéralités accordées entre parents en ligne directe, l'art. 27A al. 1 LDE ne prévoit l'exemption des donations que pour autant qu'elles soient consenties entre conjoints. En revanche, les concubins ne sont pas mentionnés dans cette disposition légale. Il n'y a pas lieu de s'écarter du texte légal clair de la LDE et d'adopter la vision extensive proposée par la recourante étant donné que sa conception contrevient à la volonté du législateur ressortant des travaux préparatoires et que de surcroît, l'exonération des droits d'enregistrement doit demeurer l'exception.

Par ailleurs, c'est à tort que l'intéressée se prévaut d'une inégalité de traitement entre couples mariés et non mariés.

Ainsi que l'a retenu la chambre administrative dans son arrêt du 11 novembre 2014 précité, les concubins ne constituent pas une catégorie de contribuables selon le droit fiscal et ils ne se trouvent pas dans la même situation qu'un couple marié, respectivement liés par un partenariat enregistré. Cet arrêt a certes été rendu en matière de droits de succession, mais la solution retenue par la chambre administrative est pleinement applicable à la présente cause, qui concerne les droits d'enregistrement. En effet, l'art. 6A LDS, dont l'application était litigieuse devant la chambre administrative, est le pendant de l'art. 27A LDE.

Cela étant, en présence d'un impôt spécial, les principes d'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité contributive ne trouvent application que de manière limitée. En outre, les jurisprudences sur lesquelles la recourante se fonde, qui retiendraient que les couples mariés ne devraient pas être fiscalement défavorisés par rapport aux concubins, concernent les impôts directs (impôt sur le revenu et la fortune), domaine dans lequel le revenu et la fortune des époux qui vivent en ménage commun s'additionnent, contrairement à ce qui prévaut pour les concubins (art. 9 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 – LIFD – RS 642.11 ; art. 3 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 – LHID – RS 642.14). Ces arrêts ne sont cependant pas transposables au cas d'espèce, car s'agissant de déterminer les taux applicables en matière de donations, la LDE ne se fonde que sur le lien de parenté entre le donateur et le donataire. Pour ce qui est d'un couple, l'exemption de la libéralité ne peut intervenir qu'entre conjoints et non entre concubins, la LDE ignorant l'addition des facteurs fiscaux entre les époux.

En conclusion, lorsque, comme en l'espèce, une donation est effectuée à un concubin, les taux de la cinquième catégorie (art. 23 LDE) s'appliquent.

15. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.
16. En application des art. 87 al. 1 LDE 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 succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 500.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- lui sera restitué. 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 26 novembre 2024 par Madame A\_\_\_\_\_ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 13 novembre 2024 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge de la recourante, un émolument de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. ordonne la restitution à la recourante du solde de l'avance de frais de CHF 200.- ;
5. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
6. 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: Kristina DE LUCIA, présidente, Laurence DEMATRAZ et Giedre LIDEIKYTE HUBER, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**La présidente**

**Kristina DE LUCIA**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière