

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/797/2012-ICC

ATA/5/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 janvier 2015

dans la cause

Madame A_____ , Madame B_____ et

Monsieur C_____

représentés par Me Xavier Oberson et Me Fouad Sayegh, avocats

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
10 juin 2013 (JTAPI/709/2013)**

EN FAIT

- 1) Madame D_____, de nationalité suisse, mère de Mesdames A_____ et B_____ et de Monsieur C_____, tous de nationalité suisse également et domiciliés à l'étranger, respectivement à Londres, à Paris et à Malte, habite à Vandœuvres avec Monsieur D_____, son époux de nationalité étrangère.
- 2) Lors de l'examen du projet PL 8'642 de loi portant modification de la législation genevoise sur les droits de succession et celle sur les droits d'enregistrement entre 2001 et 2003, le rapport de la majorité de la commission de la commission fiscale du Grand Conseil faisait état de deux avis de droit présentés par le département des finances (ci-après : DS).
 - a. Selon les conclusions de l'avis de droit émanant de l'administration cantonale fiscale (ci-après : AFC), la non-exonération des successions des personnes imposées d'après la dépense (forfaits) violait le principe de l'égalité de traitement, si les contribuables soumis au régime ordinaire étaient exonérés.
 - b. D'après les conclusions de l'avis de droit établi par un ancien haut fonctionnaire du DS, le législateur était autorisé à maintenir un impôt sur les successions de personnes au bénéfice d'un forfait.
- 3) Par décision du 13 avril 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a mis fin, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2004, à l'imposition des époux D_____ selon le régime fiscal de la dépense.
- 4) Après plusieurs échanges de correspondances, l'AFC a, dans un courrier du 12 octobre 2009, annulé les conséquences rétroactives de sa décision du 13 avril 2006 pour les années 2004 et 2005 et a décidé l'imposition des époux D_____ selon le régime ordinaire à partir du 1^{er} janvier 2006.
- 5) Par avis de taxation du 26 octobre 2009 portant sur la période fiscale 2005, l'AFC a imposé les époux D_____ selon la dépense sur un revenu brut de CHF 695'561.- au taux de CHF 695'561.-. Cette taxation est entrée en force.
- 6) Par courrier du 15 janvier 2010, les époux D_____ ont requis de l'AFC d'être imposés selon le régime ordinaire à compter de l'année fiscale 2010.
- 7) Par décision du 19 mars 2010, l'AFC a imposé les époux D_____ selon le régime ordinaire à partir de l'année fiscale 2008.

La mesure avait un caractère exceptionnel compte tenu de leur situation. Appliquer à leur imposition le régime ordinaire à partir de l'année fiscale 2010

était contraire au principe de l'égalité de traitement. Une convention d'imposition selon la dépense devait être finalisée pour les années fiscales 2006 et 2007.

- 8) Le 5 mai 2010, la société E_____ a, à New-York, procédé à la vente de l'œuvre d'art « Bouquet de fleurs pour le Quatorze Juillet », tableau peint le 14 juillet 1919 par Monsieur Henri MATISSE, propriété de Mme D_____, pour un montant de USD 25'500'000.-.
- 9) Le 12 mai 2010, Mme D_____ a procédé à une donation en faveur de sa fille, Mme A_____, à concurrence de CHF 1'247'789.-, destinée au financement d'un achat immobilier.
- 10) Le 9 juin 2010, Mme D_____ a effectué une autre donation en faveur de ses trois enfants, Mme A_____, à concurrence de CHF 5'697'850.-, Mme B_____, à hauteur de CHF 6'136'960.-, et M. C_____, pour un montant de CHF 4'932'700.-.
- 11) Par deux avis de taxation du 30 juin 2010 portant sur les années 2006 et 2007, l'AFC a imposé les époux D_____ selon la dépense sur des revenus bruts respectivement de CHF 706'162.- au taux de CHF 706'162.- et de CHF 714'896.- au taux de CHF 714'896.-.
- 12) Le 17 octobre 2011, Monsieur F_____, conseil de Mme D_____ à New York, a adressé aux avocats de celle-ci à Genève un courrier relatif à la vente du tableau susmentionné et à la distribution de son produit.

Il avait reçu une copie de leur courriel du 30 septembre 2011 adressé à Mme D_____.

Par accord entre Mme D_____ et ses enfants, une partie des USD 25'500'000.- avait été allouée à ces derniers, tous résidents hors de Suisse. Mme B_____ avait reçu un montant de USD 5'307'043.-, M. C_____, une somme de USD 4'265'643.- et Mme A_____ un montant de USD 4'927'314.-. Le solde de USD 11'000'000.- avait été versé directement à Mme D_____ et/ou à la société D_____ SA pour ses besoins en liquidités.

- 13) Par courrier du 15 novembre 2011, Mme D_____ a remis à l'AFC les déclarations relatives aux donations effectuées au profit de ses trois enfants.

Une exonération fiscale devait être appliquée aux donations en faveur de descendants en ligne directe d'une citoyenne suisse imposée au rôle ordinaire depuis 2008. L'impôt sur les donations était supporté par les donataires. Ceux-ci ne devaient pas être traités différemment selon le régime d'imposition du donateur. Tous les donataires étant de nationalité suisse, ils ne pouvaient pas être imposés à la dépense. L'impôt à forfait n'était pas conçu comme un privilège. Une différence de traitement basée sur une distinction entre une imposition d'après le

rôle ordinaire et celle selon la dépense ne trouvait aucune justification. Il était contraire au principe de l'universalité d'imposer les donations faites aux parents en ligne directe par des contribuables taxés selon la dépense et d'exonérer celles opérées par les personnes soumises au rôle ordinaire.

- 14) Par bordereau du 15 décembre 2011 de droits d'enregistrement pour donations mobilières, l'AFC a fixé le montant des droits dus sur les donations reçues de Mme D_____ par ses enfants à CHF 1'117'048.20, incluant une amende de CHF 53'190.90 pour dépôt tardif des déclarations de donation.
- 15) Le 13 janvier 2012, Mmes D_____, A_____ et B_____ ainsi que M. C_____ ont élevé réclamation contre ce bordereau, concluant à son annulation.

La taxation violait les principes de la capacité économique, de l'égalité de traitement et de l'universalité.

L'utilisation d'un indicateur qui avait trait à la situation économique du donateur et non à celle du donataire, considéré comme contribuable dans le cadre des droits d'enregistrement, violait le principe de la capacité économique. La taxation était fixée au mépris de la capacité contributive du donataire. Aucun motif raisonnable ne permettait de traiter différemment un donataire d'une personne imposée selon la dépense de celui d'un contribuable taxé selon le rôle ordinaire. Le principe de l'égalité de traitement était ainsi également violé. La législation genevoise sur les droits d'enregistrement surimposait un petit groupe de contribuables de descendants de personnes imposées à forfait, violant ainsi le principe de l'universalité. L'imposition d'après la dépense n'était pas un privilège et ne pouvait pas constituer un motif de surimposition. Une éventuelle exonération fiscale de la donatrice sur les impôts sur ses revenus et sa fortune ne pouvait pas non plus constituer un motif suffisant pour prélever un impôt aussi élevé sur les donations. Celles-ci avaient été faites après le début de l'imposition de la donatrice au rôle ordinaire.

- 16) Par décision sur réclamation du 1^{er} février 2012, l'AFC a maintenu la taxation.

L'exonération pour les donations effectuées par des contribuables bénéficiant d'une imposition selon la dépense était exclue.

- 17) Par acte expédié le 29 février 2012, Mmes A_____ et B_____ et M. C_____ ont recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) concluant préalablement à la production par l'AFC de l'avis de droit figurant dans les travaux préparatoires du Grand Conseil relatif aux débats sur la législation sur les droits d'enregistrement. Sur le fond, ils ont conclu à son annulation et au renvoi de la cause à l'autorité cantonale pour une

nouvelle décision dans le sens des considérants. Ils ont repris les arguments contenus dans leur réclamation du 13 janvier 2012.

- 18) Le 15 juin 2012, l'AFC a conclu au rejet du recours.

La législation sur les droits d'enregistrement des donations mobilières ne souffrait d'aucune interprétation et n'établissait aucune inégalité de traitement entre donataires recevant une donation d'un donateur bénéficiant d'une imposition selon la dépense. Ce régime de taxation permettait aux personnes qui y étaient soumises d'obtenir des avantages fiscaux importants. Leurs donataires bénéficiaient ainsi de libéralités supérieures à celles des donataires de contribuables taxés selon le rôle ordinaire. Taxer les premières libéralités rétablissait l'égalité entre les deux catégories de donataires. La législation sur les droits d'enregistrement respectait les principes de la capacité économique, de l'égalité de traitement et de l'universalité entre les donataires.

- 19) Par jugement du 10 juin 2013, le TAPI a rejeté le recours.

Les principes de la capacité économique, de l'égalité de traitement et de l'universalité s'appliquaient à l'intérieur de deux catégories visées par la législation sur les droits d'enregistrement sur les donations mobilières. Mmes A_____ et B_____ et M. C_____ n'étaient pas traités différemment au sein de leur catégorie.

Les époux D_____ avaient choisi le mode d'imposition selon la dépense dans la mesure où il leur procurait des avantages. La législation sur les droits d'enregistrement visait le transfert des biens au sein d'une même famille. Les principes de la capacité économique, de l'égalité de traitement et de l'universalité devaient être examinés dans un contexte général d'une donation incluant la situation des donateurs et la nature des biens imposés, et non uniquement du point de vue des donataires. Le législateur genevois, en maintenant les droits d'enregistrement sur les donations faites par des contribuables imposés selon la dépense, souhaitait notamment éviter un double allègement fiscal sur les biens transmis à l'intérieur d'une même famille. Le but de la législation était de maintenir le niveau de la fortune accumulée par une génération et transmise à une autre au sein d'une même famille.

Une fortune imposée sans allègement fiscal ne devait pas subir d'autres impôts lors de sa transmission par succession ou donation, mais il se justifiait de maintenir les droits d'enregistrement des donations mobilières en cas d'imposition selon la dépense. Ces deux traitements différents appliqués après une donation mobilière rétablissaient un équilibre entre les quotités de deux catégories de fortune visées par la loi. La capacité contributive des donataires des contribuables taxés selon la dépense était élevée en raison de l'accumulation d'une fortune rapide et importante par leurs parents bénéficiant d'un allègement fiscal avant la

donation. L'impôt payé par ces donataires était conforme au principe de la capacité contributive. La taxation des donataires des contribuables à forfait n'était pas discriminatoire et ne heurtait pas le principe de l'universalité.

- 20) Par acte expédié le 24 juillet 2013, Mmes A_____ et B_____ et M. C_____ ont recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant préalablement à la production par l'AFC de l'avis de droit figurant dans les travaux préparatoires relatifs aux débats du Grand Conseil sur la législation sur les droits d'enregistrement et celui cité dans le jugement attaqué. Sur le fond, ils ont conclu à son annulation et au renvoi de la cause à l'autorité cantonale pour une nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants, en exonérant les donations reçues.

Le refus du TAPI de statuer sur leur demande de production des avis de droit requis constituait un déni de justice et violait le principe de l'égalité des armes permettant de se prononcer en toute connaissance de cause sur les arguments de l'AFC.

La question à trancher était celle de la validité de la taxation sur les donations reçues de leur mère et de la législation genevoise sur les droits d'enregistrement. La taxation validée par le TAPI prenait en compte la situation fiscale de la donatrice sans égard à la leur. Elle n'était pas conforme au principe de la capacité économique. Les donataires d'une personne imposée selon la dépense se trouvant dans une situation économique et personnelle identique à celle d'un donataire d'un contribuable taxé selon le rôle ordinaire étaient amenés à supporter une imposition différente pour un montant de donation équivalent. Une telle situation violait le principe de la capacité économique, l'imposition étant fixée au mépris de la capacité contributive des intéressés.

Le droit suisse ne connaissait pas une fiscalité globale de la famille, les enfants d'un contribuable étant des sujets fiscaux distincts. L'indicateur choisi pour mesurer la capacité contributive devait permettre de saisir le potentiel économique des contribuables concernés et se justifier par leur situation économique et sociale différente.

Les donations litigieuses étaient issues de la vente d'un tableau, un meuble meublant qui n'était pas soumis à l'impôt sur la fortune dans le cadre du rôle ordinaire. Les collections artistiques n'y étaient pas soumises non plus.

Leur capacité contributive ne pouvait pas être plus élevée en raison d'un éventuel allègement fiscal sur les donations reçues. Le jugement du TAPI violait le principe de la capacité économique, en les traitant de manière différente selon le régime d'imposition de la donatrice.

En droit genevois, l'impôt sur les donations était prélevé en fonction du montant de la donation, d'une part, et du lien de parenté entre le donateur et le donataire, d'autre part. Faire une distinction sur la base du mode d'imposition du donateur ne s'inscrivait pas dans les objectifs familiaux de la loi.

La réglementation genevoise sur les droits d'enregistrement violait le droit fédéral et ne pouvait pas être appliquée en vertu du principe de la primauté de ce dernier. La force dérogatoire du droit fédéral faisait obstacle aux règles de droit cantonal qui éludaient celui-ci.

La donatrice avait été contrainte par l'AFC à renoncer à son imposition d'après la dépense. Les donations visées avaient été effectuées plus de deux ans après le début de son imposition ordinaire. Elle n'avait pas procédé aux donations immédiatement après la fin de son imposition selon la dépense. Elle n'avait pas commis un abus.

Pour le surplus, ils ont repris leurs arguments antérieurs.

- 21) Le 12 août 2013, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 22) Le 21 août 2013, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Elle ne disposait pas des avis de droit cités dans les travaux préparatoires du Grand Conseil. Ceux-ci avaient été établis sur la base de la doctrine et de la jurisprudence accessibles à tous et leurs conclusions avaient été publiées dans l'exposé des motifs.

À la date des donations, les décisions de taxation selon le régime de la dépense des époux D_____ pour les années 2005, 2006 et 2007 avaient été rendues. La taxation pour la période fiscale 2005 était définitive et en force.

En prévoyant les droits d'enregistrement sur les donations effectuées par les donateurs soumis au régime fiscal à forfait, le législateur genevois avait, en connaissance de cause, opéré une distinction entre deux catégories de donations. La première concernait les donataires d'un contribuable imposé selon la dépense, la seconde, ceux d'une personne taxée d'après le rôle ordinaire. Il n'y avait aucune inégalité de traitement entre donataires recevant une donation d'une personne bénéficiant d'une imposition selon la dépense. Cette catégorie bénéficiait de libéralités supérieures à celles des donataires de l'autre catégorie. La législation en vigueur respectait les principes de la capacité économique, de l'égalité de traitement et de l'universalité entre donataires.

La législation sur les droits d'enregistrement répondait aux motifs de politique fiscale cantonale et d'harmonisation horizontale entre le conjoint et les parents en ligne directe du donateur.

L'imposition de la donatrice pour la période fiscale 2005 avait été effectuée sur la base de ses revenus et non de sa fortune. Une œuvre d'art vendue à un prix de USD 25'500'000.- ne constituait pas un meuble meublant, mais un investissement spéculatif non exonéré.

- 23) Le 23 août 2013, la juge déléguée a transmis à Mmes A_____ et B_____ et à M. C_____ les observations de l'AFC en leur accordant un délai au 20 septembre 2013 pour formuler toute requête complémentaire et a informé les parties que, passé ce délai, la cause serait gardée à juger.
- 24) Le 30 août 2013, Mmes A_____ et B_____ et M. C_____ ont persisté dans les termes et les conclusions de leur recours.
- 25) Le 6 septembre 2013, la juge déléguée a communiqué à l'AFC la détermination de Mmes A_____ et B_____ et M. C_____, 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 3 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2) Le litige porte sur l'exonération des droits d'enregistrement sur une donation mobilière en ligne directe effectuée par une donatrice qui a été imposée auparavant selon la dépense.
- 3) Dans un grief de nature formelle, les recourants reprochent au TAPI d'avoir ignoré leur réquisition de production des deux avis de droit cités dans son jugement. Ils ont réitéré la même requête auprès de la chambre de céans.
- a. 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 par. 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH - RS 0.101), qui n'a pas de portée différente dans ce contexte, le droit d'être entendu comprend, notamment, le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.2 p. 157 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 p. 197 ; 136 I 265 consid. 3.2 p. 272 ; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_136/2014 du 22 juillet 2014 consid. 3.1 et 6B_123/2013 du

10 juin 2013 consid. 1.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148 ; arrêts du Tribunal fédéral 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 4A_108/2012 du 11 juin 2012 consid. 3.2 ; 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; ATA/118/2014 du 25 février 2014 ; ATA/249/2013 du 10 décembre 2013 ; ATA/404/2012 du 26 juin 2012). Le refus d'instruire ne viole le droit d'être entendu des parties que si l'appréciation anticipée de la pertinence du moyen de preuve offert, à laquelle le juge a ainsi procédé, est entachée d'arbitraire (ATF 136 I 229 précité consid. 5.3 p. 236 ; 131 I 153 consid. 3 p. 157 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_136/2014 précité consid. 3.1).

b. Par ailleurs, en tant que garantie générale de procédure, le droit d'être entendu permet au justiciable de consulter le dossier avant le prononcé d'une décision. En effet, la possibilité de faire valoir ses arguments dans une procédure suppose la connaissance préalable des éléments dont l'autorité dispose (ATF 126 I 7 consid. 2b p. 10 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_66/2013 du 7 mai 2013 consid. 3.2.2). Le droit de consulter le dossier ne s'étend en revanche pas aux préavis établis par une autorité d'instruction à l'intention de l'autorité décisionnelle (ATF 131 II 13 consid. 4.2 p. 21 ; 117 Ia 90 consid. 5b p. 96 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_66/2013 précité consid. 3.2.2). Ce genre de document n'a en effet pas de conséquence juridique directe sur la situation de l'intéressé et est considéré comme un acte interne à l'administration, destiné à faciliter la tâche de l'organe de décision, qui doit se former une opinion sur l'affaire à traiter (ATF 125 II 473 consid. 4a p. 474 ; 116 Ib 260 consid. 1d p. 264 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_66/2013 précité consid. 3.2.2).

Une partie de la doctrine admet que si une pièce qualifiée d'acte interne est propre à déterminer l'évaluation d'un fait pertinent pour la décision à prendre, elle doit être accessible (Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. 2, 3^{ème} éd., 2011, p. 327). Cependant, une violation du droit d'être entendu est réparée lorsque le recourant a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'une pleine cognition (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 p. 197 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_66/2013 précité consid. 3.2.3). La procédure administrative genevoise prévoit que le recours à la Cour de justice a un effet dévolutif complet et que celle-ci dispose d'un libre pouvoir d'examen en fait et en droit (arrêts du Tribunal fédéral 2C_66/2013 précité consid. 3.2.3 et 2D_247/2012 du 12 décembre 2012 consid. 3.2).

c. En l'espèce, il ressort de la procédure que les avis de droit dont la production est requise ont été utilisés lors des travaux préparatoires du Grand

Conseil au cours des débats portant sur la modification de la loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969 (LDE - D 3 30). Leurs conclusions, accessibles au public, figurent dans l'exposé des motifs. Le jugement du TAPI ne fait que citer la discussion qui a eu lieu au Grand Conseil genevois. Les extraits auxquels ont eu accès le TAPI et l'AFC sont des documents publics figurant dans le mémorial du Grand Conseil. Par ailleurs, l'AFC affirme ne pas disposer des avis de droit requis.

Au vu de ce qui précède, le TAPI n'avait pas à procéder à l'administration des preuves requises par les recourants, le fait à établir, soit l'éventuelle existence d'une inégalité de traitement dont subiraient ces derniers par rapport aux donataires d'une personne taxée d'après le rôle ordinaire pouvant être traité de manière complète sur la base des éléments figurant dans la procédure. La chambre de céans n'y donnera pas suite non plus, le dossier de la cause, qui comprend des extraits du mémorial du Grand Conseil produits par les recourants, étant complet pour être jugé.

- 4) a. À teneur de 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, soumises soit obligatoirement soit facultativement à la formalité de l'enregistrement. Sont soumis obligatoirement à l'enregistrement, sous réserve des exceptions prévues par la LDE, les donations et autres avantages semblables que les dispositions du titre IV de la loi assujettissent à cette obligation sous réserve des dispositions de l'art. 6 let. u et v LDE (art. 3 let. h 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-propriété ou en usufruit, est, en tant que donation, soumise obligatoirement aux droits d'enregistrement (art. 11 al. 1 LDE). En cas d'enregistrement obligatoire en matière de donations de biens mobiliers, les droits ne sont exigibles que si le donateur est domicilié dans le canton de Genève (art. 12 al. 2 LDE). L'estimation des biens donnés s'établit d'après leur valeur au jour de la donation (art. 14 al. 1 LDE). Cette estimation, sous réserve de l'expertise prévue par la présente loi, est établie notamment par la déclaration des parties (art. 14 al. 2 let. a LDE). Les meubles meublants, collections, objets d'art, tableaux et généralement tous objets et effets mobiliers sont estimés à leur valeur vénale (art. 15 al. 1 LDE).
- b. Aux termes de l'art. 27A al. 1 let. b LDE, entré en vigueur le 1^{er} juin 2004, sont exemptes de tous droits les donations ultérieures à l'entrée en vigueur de la présente disposition faites par le donateur à ses parents en ligne directe ; l'enfant adopté au sens du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) a le statut d'un enfant de l'adoptant. L'alinéa 1 n'est pas applicable lorsque, selon l'une

ou l'autre des trois dernières décisions de taxation définitives au moment de la donation, le donateur était au bénéfice d'une imposition d'après la dépense au sens de l'art. 14 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08 ; art. 27A al. 2 LDE).

c. En l'espèce, il ressort de la procédure qu'au moment des donations de mai et juin 2010 à ses enfants, la donatrice avait son domicile à Vandœuvres à Genève et que la taxation pour la période fiscale 2005, l'une des trois dernières, soumise au régime à forfait notifiée le 26 octobre 2009 était définitive et en force. Les recourants ne contestent du reste pas que ces conditions légales d'assujettissement aux droits d'enregistrement sont réalisées.

Partant, les donations du 12 mai 2010 et du 9 juin 2010 ne sont pas exemptes de droits d'enregistrement.

- 5) Les recourants soutiennent que l'art. 27A al. 2 LDE ne leur est pas applicable dans la mesure où, selon eux, cette disposition viole les principes constitutionnels de l'égalité de traitement, de la capacité économique et de l'universalité. Ils contestent la compatibilité de cette disposition avec l'art. 127 al. 2 Cst. et considèrent qu'elle viole le droit fédéral.
- 6) a. 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 (ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160).
- b. 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 ; 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).
- c. 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, Droit administratif, vol. 1, 3^{ème} éd., 2012, p. 868 n. 6.2.5.4).

d. 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 ; ATA/881/2014 du 11 novembre 2014) ; 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).

e. 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/881/2014 précité ; 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. L'adoption de l'art. 27A LDE par le législateur genevois relève notamment de la politique fiscale cantonale et de l'harmonisation horizontale (MCG 2001-2002 IV A 926-928). Ce sont les mêmes motifs qui ont été à l'origine de l'exonération de l'impôt successoral pour le conjoint et les parents en ligne directe. L'exonération du conjoint et des parents en ligne directe devait être introduite en cas de donation entre vifs comme en cas de succession. À cet argument d'égalité de traitement, s'en est ajouté un autre de portée économique plus large. La suppression pour les conjoints et pour les parents en ligne directe

des impôts liés aux donations entre vifs est particulièrement favorable pour les petites et moyennes entreprises du canton. Ainsi donc, de leur vivant, les entrepreneurs peuvent-ils transmettre à leurs proches les destinées de leurs affaires de façon plus fluide et plus transparente (MGC 2002-2003 X A 5493).

b. Lors des débats au Grand Conseil sur l'exonération des successions des personnes imposées d'après la dépense, deux opinions ont été confrontées. D'un côté, les partisans de la suppression de cet impôt soutenaient que celui-ci était un facteur d'une inégalité de traitement par rapport aux successions des contribuables imposés sur le revenu et la fortune si ces successions étaient, quant à elles, exonérées. De l'autre côté, les défenseurs de son maintien affirmaient le contraire, l'imposition des successions des contribuables à forfait ne relevait pas d'une inégalité de traitement par rapport à la catégorie de personnes imposées selon le rôle ordinaire. Finalement, les députés ont opté pour le maintien d'un impôt sur les successions de personnes au bénéfice d'un forfait (MGC 2002-2003 X A 5494). Une disposition similaire a été adoptée en ce qui concerne les donations effectuées par des personnes au bénéfice d'un forfait (MGC 2002-2003 X A 5507).

Le système d'imposition introduit par l'art. 27 al. 2 LDE, à l'instar de l'aménagement du barème d'imposition de l'art. 8A LDE prévoyant une différence de traitement entre les contribuables qui acquièrent une résidence principale à un prix n'excédant pas CHF 1'000'000.-, et ceux qui en acquièrent une à un prix supérieur, résulte d'un choix du législateur du canton. Le Tribunal fédéral considère le système prévu par l'art. 8A LDE comme une question relevant principalement d'appréciations politiques, les organes législatifs disposant à ce sujet d'une grande marge d'appréciation (ATF 110 Ia 7 consid. 2b p. 15 ; arrêt du Tribunal fédéral 1P.204/2004 du 18 novembre 2004 consid. 2.1 ; Danielle YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, RDS 111/1992 II p. 204).

Ainsi, il ressort des débats des députés que deux catégories de contribuables soumis à l'impôt selon la dépense, d'un côté, et ceux imposés selon le rôle ordinaire, de l'autre, ont été introduites par le législateur genevois dans le cadre des droits d'enregistrement sur les donations faites à un conjoint ou aux parents en ligne directe. Les principes constitutionnels tirés de l'art. 127 al. 2 Cst. s'appliquent à l'intérieur de chacune des deux catégories.

8) Aux termes de l'art. 49 al. 1 Cst., le droit fédéral prime le droit cantonal qui lui est contraire.

a. Selon le principe de la force dérogatoire du droit fédéral, la législation fédérale l'emporte sur la réglementation cantonale, quel que soit leur niveau respectif. Il est notamment interdit au législateur ou à l'exécutif cantonal d'intervenir dans les matières que le législateur fédéral a entendu réglementer de façon exhaustive, d'éluder le droit fédéral ou d'en contredire le sens ou l'esprit

(ATF 130 I 226 consid. 2.4 p. 230 ; 130 I 82 consid. 2.2 p. 86-87 ; 129 I 402 consid. 2 p. 404). Toute règle de droit cantonal obéit au principe de la force dérogatoire du droit fédéral (Jacques DUBEY/Jean-Baptiste ZUFFEREY, *Droit administratif général*, 2014, p. 184 n. 526 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, *op. cit.*, p. 381 n. 2.7.8.1 ; Thierry TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2011, p. 151 n. 458 ; Blaise KNAPP, *Précis de droit administratif*, 4^{ème} éd., 1991, p. 60 n. 272). La règle de droit fédéral doit être valablement prise dans l'exercice d'une compétence fédérale, sans quoi le droit cantonal est en principe prépondérant en vertu des art. 3 et 47 al. 1 Cst. (Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, *op. cit.*, p. 381 n. 2.7.8.1).

b. De jurisprudence constante, la chambre administrative est habilitée à revoir, à titre préjudiciel et à l'occasion de l'examen d'un cas concret, la conformité des normes de droit cantonal au droit fédéral (Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse*, 3^{ème} éd., vol. 1, 2013, p. 786 n. 2337 ss ; Jean-Marc VERNIORY, *Le contrôle préjudiciel des normes dans la jurisprudence récente de la chambre administrative genevoise*, in Andrea GOOD/Bettina PLATIPODIS, *Festschrift Andreas Auer*, 2013, 275-285, p. 279 ss ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, *op. cit.*, p. 346 n. 2.7.3.1 ; Robert ZIMMERMANN, *L'évolution récente du contrôle préjudiciel de la constitutionnalité des lois en droit genevois*, RDAF 1988 p. 1 ss). Cette compétence découle du principe de la primauté du droit fédéral sur le droit des cantons, ancré à l'art. 49 al. 1 Cst. précité (ATA/927/2014 du 25 novembre 2014 ; ATA/802/2013 ; ATA/804/2013 ; ATA/805/2013 du 10 décembre 2013 ; ATA/532/2007 du 16 octobre 2007). D'une manière générale, les lois cantonales ne doivent rien contenir de contraire à la Cst., aux lois et ordonnances du droit fédéral (ATF 127 I 185 consid. 2 p. 187 ; ATA/927/2014 précité ; ATA/802/2013 ; ATA/804/2013 ; ATA/805/2013 précités ; ATA/500/2005 du 19 juillet 2005 ; ATA/572/2003 du 23 juillet 2003 ; Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, *op. cit.*, p. 668 n. 1965). Le contrôle préjudiciel permet de déceler et de sanctionner la violation par une loi ou une ordonnance cantonale des droits garantis aux citoyens par le droit supérieur. Toutefois, dans le cadre d'un contrôle concret, seule la décision d'application de la norme viciée peut être annulée (Andreas AUER/Giorgio MALINVERNI/Michel HOTTELIER, *op. cit.*, p. 645 n. 1910 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, *op. cit.*, p. 323 n. 2.7.2.1).

- 9) a. Les droits d'enregistrement 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 loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), dans la mesure où ils ne constituent pas des impôts directs (ATF 131 I 394 consid. 3.4 p. 398 ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.157/2006 précité consid. 4.4 et 1P.204/2004 du 18 novembre 2004 consid. 2.1).

Dans le cadre de la modification de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25) et de la LDE, les députés genevois ont souligné que le projet de loi n'était pas rendu nécessaire par la LHID, les cantons restant totalement maîtres dans le domaine des impôts spéciaux (MCG 2006-2007/II D/10 791 ; ATA/881/2014 précité).

b. 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 ; ATA/881/2014 précité).

- 10) En l'espèce, les griefs portant sur la violation de l'égalité de traitement, de la capacité économique et de l'universalité ont certes été traités dans des rubriques séparées par les recourants, mais ces derniers reviennent de manière récurrente dans leurs écritures sur celui de l'égalité de traitement duquel les trois principes susmentionnés sont, en matière de droit fiscal, tirés d'après la jurisprudence précitée. La chambre de céans les a par conséquent analysés sous cet angle du principe de l'égalité de traitement.

Les recourants ne contestent pas que la taxation de leur mère pour la période fiscale 2005 soumise à forfait était en force au moment des donations en cause. D'après la genèse de la LDE, ils appartiennent à la catégorie de donataires d'un parent en ligne directe imposé selon la dépense, et se trouvent ainsi dans une situation de fait différente de celle d'une personne qui a reçu une donation d'un parent en ligne directe taxé selon le rôle ordinaire. Objectivement, ils ont bénéficié de libéralités supérieures à celles des donataires de contribuables taxés selon le régime ordinaire, l'imposition à forfait permettant aux personnes qui y sont soumises d'obtenir des avantages fiscaux importants. Ils ne peuvent pas, dans ces conditions, prétendre à une exonération fiscale sur les droits d'enregistrement sur les donations reçues de leur mère. Au demeurant, ils n'allèguent pas que le jugement querellé les traiterait différemment par rapport aux autres donataires qui se trouvent dans la même situation que la leur ou que le produit de la vente de l'œuvre d'art, propriété de leur mère, a été imposé par l'AFC selon le régime ordinaire depuis 2008.

Le cas d'espèce ne permet ainsi pas de remettre en cause la constitutionnalité de l'art. 27A al. 2 LDE au regard de l'art. 8 et de l'art. 127 al. 2 Cst. ni, par conséquent, la légalité de l'impôt sur les droits d'enregistrement sur les donations reçues par les recourants de la part de leur mère.

Le grief tiré de la violation des principes de l'égalité de traitement, de la capacité économique et de l'universalité sera ainsi écarté.

Pour le surplus, l'art. 27A al. 2 LDE se justifie de manière admissible par des motifs objectifs de politique fiscale du canton et d'harmonisation horizontale entre le conjoint et les parents en ligne directe d'un contribuable imposé selon la dépense et peut fonder valablement, eu égard à la jurisprudence précitée, un traitement différent entre les deux catégories susmentionnées de donataires instituées par le législateur genevois.

Le grief tiré d'une prétendue application d'une fiscalité globale de famille par le TAPI sera également écarté pour les mêmes motifs.

- 11) a. Enfin, les recourants soutiennent que les donations reçues doivent être exonérées dans la mesure où le tableau vendu échappait à l'impôt sur la fortune selon le rôle ordinaire.

Cet argument, qui, au demeurant, conforte le fait que l'œuvre d'art vendue n'a pas été taxée auparavant, ne peut pas être suivi. En effet, les meubles meublants, les collections, les objets d'art, les tableaux sont des objets mobiliers au sens de l'art. 15 al. 1 LDE et sont dès lors soumis aux droits d'enregistrement estimés selon leur valeur vénale au moment de la donation, celle-ci étant à son tour déterminée selon la valeur au jour où elle est effectuée.

- b. L'argument tiré de l'absence d'abus de droit de la donatrice n'est pas non plus pertinent pour l'issue de la présente procédure.

Les recourants ne contestent pas, dans son principe, l'amende qui leur a été infligée pour dépôt tardif des déclarations de donation et il ne ressort pas de la procédure que l'AFC ou le TAPI aurait retenu une manœuvre abusive de la part de la donatrice ou des donataires.

- 12) Ce qui précède conduit au rejet du recours.

- 13) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants (art. 87 al. 1 LPA), pris conjointement et solidairement. Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 24 juillet 2013 par Mesdames A_____ et B_____ et Monsieur C_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 juin 2013 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Mesdames A_____ et B_____ et de Monsieur C_____, pris conjointement et solidairement ;

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 Xavier Oberson et Me Fouad Sayegh, avocats des recourants, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, MM. Dumartheray, 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 :