

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3280/2011-ICC

ATA/584/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 3 septembre 2013

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur B _____

représenté par la fiduciaire Patrick Tritten, mandataire

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
25 juin 2012 (JTAPI/825/2012)**

EN FAIT

- 1) Le 20 octobre 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié à Monsieur B_____ (ci-après : le contribuable) un bordereau de taxation ICC pour l'année 2008.

Calculé sur un revenu imposable de CHF 120'190.- et une fortune nette imposable de CHF 9'760'118.-, l'impôt sur le revenu était de CHF 26'351,80 et l'impôt sur la fortune de CHF 93'265.50, soit un total de CHF 119'617,30 pour l'ICC 2008.

M. B_____ détenait 50 % des actions des sociétés N_____ S.A. et C_____ S.A. Sa fortune brute se montait à CHF 11'313'673.-. La valeur des actions de N_____ S.A. : (anciennement M_____ S.A.) avait été fixée à CHF 76'748.- par action (CHF 9'593'500.- au total). La valeur des actions de C_____ S.A. avait été fixée à CHF 9'278.- par action (CHF 463'900.- au total). Le rendement brut de la fortune privée était de CHF 27'162.- et après déductions y relatives, le rendement net négatif de la fortune privée était de CHF 22'637.-. Les autres revenus étaient de CHF 142'827.-.

- 2) Le 1^{er} novembre 2010, M. B_____ a élevé réclamation contre la taxation ICC 2008. Celle-ci constituait une imposition confiscatoire. Son revenu net, après paiement des impôts, était négatif.
- 3) Par décision sur réclamation du 22 septembre 2011, l'AFC a maintenu la taxation ICC 2008 du contribuable.

L'impôt notifié le 4 avril 2011 n'était pas confiscatoire car l'intensité de l'atteinte au patrimoine était relative et la durée de cette atteinte était limitée à quelques périodes fiscales. La charge fiscale excessive liée aux impôts sur le revenu et la fortune pouvait être imputée au contribuable, notamment en raison du fait qu'il renonçait librement à un revenu. Les sociétés holdings et sociétés de promotions immobilières étaient estimées à leur valeur substantielle simple. Aucune valeur de rendement n'avait donc été prise en compte concernant la valorisation de N_____ S.A. et C_____ S.A. L'essentiel de la valeur reposait sur les bénéfices reportés importants ainsi que sur les réserves latentes sur les participations et immeubles. Pour 2008, les fonds librement distribuables de la société N_____ S.A. étaient de CHF 9'443'500.-. Le contribuable avait deux dettes envers cette société, l'une de CHF 867'363.-, ayant occasionné le paiement des CHF 19'942.- d'intérêts et une autre de CHF 71'185.- avec un intérêt de CHF 1'080.-.

4) Le 4 octobre 2011, le contribuable a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), par l'intermédiaire d'une fiduciaire, en invoquant derechef le caractère confiscatoire de l'imposition 2008 et demandant que les dispositions sur le « bouclier fiscal » lui soient appliquées.

5) Le 15 février 2011, l'AFC a répondu au recours. Même si pour cette période, la charge fiscale devait dépasser la capacité contributive du contribuable, l'imposition n'était pas confiscatoire, compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière.

Les dispositions légales cantonales instaurant un bouclier fiscal ne trouvaient pas application, n'ayant pas d'effet rétroactif. De plus, si celles-ci étaient appliquées, l'imposition serait plus élevée que celle qui était contestée.

6) Le 5 mars 2012, sur demande du TAPI, l'AFC a produit les bordereaux et avis de taxation ICC des années 2006, 2007 du contribuable. Les années 2009 et 2010 n'avaient pas encore fait l'objet de taxations.

Pour 2006, l'ICC se montait à CHF 64'695,05, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 87'331.- et d'une fortune imposable de CHF 5'182'384.-. Pour 2007, l'impôt s'élevait à CHF 54'618,40 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 86'453.- et d'une fortune imposable de CHF 4'129'906.-.

7) Le 12 mars 2012, le contribuable a répliqué. L'actif principal, soit la société N_____ S.A. était la cause de l'impôt confiscatoire. Elle ne pouvait être utilisée comme source de revenu. Il devait soit vendre sa participation, soit s'endetter pour financer ses impôts. Le caractère confiscatoire de l'imposition était démontré et perdurait dans le temps, les revenus nets, sans valeur locative pour 2008 étaient négatifs à hauteur de CHF 24'060.-, pour 2009 de CHF 100'448.- et de CHF 63'126.- pour 2010. La fortune nette quant à elle, était de CHF 9'812'118.- pour 2008, CHF 18'140'869.- pour 2009 et CHF 17'233'324.- pour 2010.

8) Le 28 mars 2012, l'AFC a dupliqué en réitérant ses observations.

9) Le 25 juin 2012, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation.

L'art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) ne s'appliquait pas pour l'imposition 2008, en vertu du principe de la non-rétroactivité, cette disposition étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011. Il convenait néanmoins de s'inspirer de cette norme pour fixer le maximum de l'impôt à 60 % du revenu net imposable, sans arrêter le rendement net de la fortune à au moins 1% de la fortune nette.

L'impôt constituait 74,08 % du revenu imposable pour 2006, 63,18 % pour 2007 et 100,26 % pour l'année 2008. L'impôt à payer portait une atteinte considérable au patrimoine du contribuable, puisque le montant dû excédait le revenu net dont il disposait. Un impôt si élevé avait pour conséquence que le contribuable devait nécessairement utiliser sa fortune pour subvenir à son entretien courant. Cette atteinte s'inscrivait dans la durée, dès lors que la limite de 60% mentionnée par la jurisprudence était dépassée depuis 2006. L'imposition 2008 revêtait un caractère confiscatoire et devait être réduite afin qu'elle n'excède pas 60% du revenu net imposable.

- 10) Le 25 juillet 2012, l'AFC a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 25 juin 2012, en concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 22 septembre 2011.

S'inspirant de l'art. 60 LIPP, le TAPI avait ramené l'imposition à 60% du revenu mais avait estimé qu'il n'y avait pas lieu d'arrêter le rendement net de la fortune à, au moins 1 % de la fortune nette. Si l'on appliquait le correctif du bouclier fiscal, l'on obtenait un impôt ICC plus élevé, soit CHF 144'257,40, compte tenu d'un rendement minimum de la fortune de 1 %, soit CHF 97'602.-.

Les sociétés N_____ S.A. et C_____ S.A. détenues à 50% par le contribuable n'étaient pas à leur début d'activité. La première était inscrite au Registre du commerce depuis le 18 juillet 1997 et la deuxième depuis le 20 octobre 1989. Elles avaient été estimées à leur valeur substantielle simple laquelle reposait essentiellement sur les bénéfices reportés ainsi que sur les réserves latentes sur participations et immeubles. L'estimation retenue correspondait à la réalité économique.

En 2008, pour sa seule participation dans N_____ S.A., le contribuable disposait au minimum d'un montant de CHF 9'443'500.- de réserves librement distribuables. L'impôt ICC 2008, ne représentait que 1,27 % du potentiel dividende susceptible d'être reçu. Dès lors, l'impôt était très largement couvert par les potentiels dividendes et ne saurait être considéré comme confiscatoire, ce d'autant plus que le contribuable comptait parmi ses actifs d'autres participations qui étaient également susceptibles de donner lieu à une distribution de dividendes. En refusant de se verser des dividendes alors qu'il avait la maîtrise de 50% des sociétés, le contribuable créait lui-même artificiellement une situation dans laquelle l'impôt pouvait devenir confiscatoire. Il s'obligeait également à créer des dettes envers ses sociétés afin de pouvoir payer ses impôts.

- 11) Le 2 août 2012, le TAPI a déposé son dossier sans observations.
- 12) Le 15 octobre 2012, le contribuable a conclu au rejet du recours.

La situation de l'autre actionnaire des sociétés, son frère, était identique mais l'AFC avait décidé de lui appliquer la solution retenue par le TAPI dans son jugement du 25 juin 2012, en contrepartie d'un retrait du recours pendant, et cela, quatre jours avant la notification du jugement à l'AFC.

L'analyse des états financiers antérieurs de N_____ S. A. produits, démontrait que les liquidités avaient été réinvesties dans le cadre du but de la société et qu'il n'y avait pas de disponibilités pour un éventuel dividende.

- 13) Les parties ont été invitées à formuler toute requête complémentaire pour le 31 octobre 2012.
- 14) Le 29 octobre 2012, l'AFC a persisté dans les termes et les conclusions prises dans son recours.
- 15) Les parties ont été informées que la cause serait gardée à juger par envoi du 2 novembre 2012.

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) Au 1^{er} janvier 2011, un nouvel art. 60 LIPP est entré en vigueur, prévoyant une limite fixe de taxation en pourcents. Le texte de son premier alinéa est le suivant :

« Pour les contribuables domiciliés en Suisse, les impôts sur la fortune et sur le revenu - centimes additionnels cantonaux et communaux compris - ne peuvent excéder au total 60 % du revenu net imposable. Toutefois, pour ce calcul, le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1 % de la fortune nette ».

Eu égard au principe constitutionnel de non-rétroactivité des lois, consacré notamment à l'art. 1 al. 1 titre final du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), et de la jurisprudence du Tribunal fédéral (notamment l'ATF 119 Ia 254, consid. 3b), l'application rétroactive d'une loi n'est admissible que si elle est expressément prévue, est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes et se justifie par de justes motifs.
- 3) La garantie de la propriété (art. 26 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101) ne va, en matière fiscale, pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire, cette dernière portant atteinte à l'institution même de la propriété privée (ATAF du 3 mai 2007 2007/23

consid. 7.4.1 ; U. HÄFELIN/G. MÜLLER/F. UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6^e éd., 2010, n. 2043 ; K. VALLENDER, *in* B. EHRENZELLER *et al.* [éd.], *Die schweizerische Bundesverfassung - Kommentar*, vol. I, 2^e éd., 2008, n. 34 ss *ad* art. 26 Cst. ; J.P. MÜLLER/M. SCHEFER, *Grundrechte in der Schweiz*, 4^e éd., 2008, p. 1041).

Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires ; à cette fin, il y a lieu de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes, la durée et la gravité de l'atteinte, ainsi que le cumul d'autres taxes ou contributions, et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 122 I 305 consid. 7a ; 128 II 112 consid. 10b.bb, et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_579/2009 du 26 juin 2010).

Le Tribunal fédéral fait montre d'une grande retenue dans l'admission du caractère confiscatoire d'une imposition. Il n'en a en effet constaté qu'à une seule reprise, dans le cadre d'une rente viagère constituée par disposition pour cause de mort, et relativement à laquelle l'impôt sur les successions et l'impôt sur le revenu, combinés, représentaient 55 % du montant des rentes d'une personne ayant une capacité contributive réduite (D. YERSIN, *Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires*, *in* Publications de l'Institut suisse de droit comparé, vol. 12, 1990, p. 278 ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., 2012, p. 44).

Le Tribunal fédéral a notamment admis que le noyau essentiel de la propriété privée n'était pas touché si, pendant une courte période, le revenu à disposition ne suffit pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 106 Ia 342, consid. 6c, p. 353 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2P.139/2004 du 30 novembre 2004, consid. 4.1 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008). En particulier dans les cas où la fortune ne produit que peu ou pas de rendement, l'imposition ne saurait être jugée confiscatoire si le contribuable renonce volontairement à un rendement suffisant en raison de relations familiales ou dans l'attente d'une réalisation future bien supérieure au revenu de la fortune (ATF 106 Ia 342, consid. 6c, p. 353).

- 4) La chambre administrative a déjà eu l'occasion de préciser que s'agissant de la détermination du pourcentage de la charge fiscale admissible, il n'apparaissait pas arbitraire de s'inspirer du nouvel art. 60 LIPP pour les périodes antérieures à son entrée en vigueur (ATA/771/2011 du 20 décembre 2011 et ATA/818/2012 du 4 décembre 2012).

Elle a estimé que le contenu de cette disposition pouvait être appliqué dans la mesure où une telle solution permettait de respecter le principe de proportionnalité, tout en restant en-deçà du seuil – élevé – posé par la jurisprudence fédérale pour reconnaître le caractère confiscatoire de l'impôt.

Le « bouclier fiscal » est un mécanisme correctif mis en place par le législateur genevois, qui détermine un montant de charge maximale visant à mettre en œuvre le principe de l'interdiction de l'imposition confiscatoire, tout en permettant d'éviter les abus, en prévoyant un rendement net de la fortune à au moins 1% de la fortune nette (X. OBERSON, op. cit, p. 206).

Dans les arrêts de la chambre de céans, cités ci-dessus, rien ne permettait de retenir que les contribuables avaient réduit leurs revenus pour bénéficier du bouclier fiscal. En conséquence, les dossiers ont été renvoyés à l'AFC pour que l'imposition tienne compte de l'art. 60 LIPP, dans la limite des conclusions prises par les contribuables et sans excéder 70% du revenu net.

- 5) En l'espèce, la situation du contribuable diffère, dans une certaine mesure, de celles examinées ci-dessus.

La fortune du contribuable a un rendement négatif, lié notamment à l'absence de dividendes versés par les sociétés bénéficiaires, dont il est actionnaire à hauteur de 50 % et dont son frère est actionnaire à 50 %. En outre, le contribuable a des dettes envers ces sociétés qui l'obligent à verser des intérêts, diminuant d'autant ses propres revenus.

En conséquence, en raison des circonstances du cas d'espèce et de l'organisation propre voulue par le contribuable, même si la charge fiscale dépasse son revenu pour une certaine période, elle ne peut être qualifiée de confiscatoire, au sens de la jurisprudence susmentionnée.

En outre, il appert que la taxation contestée reste inférieure à celle qui résulterait de l'application des règles du bouclier fiscal, en raison du rendement net de la fortune privée du contribuable, inférieur au seuil de 1%. Ainsi, si un rendement de 1 %, soit CHF 97'602.- était pris en compte, cela porterait le revenu net imposable à CHF 240'419.-, l'ICC sur le revenu et la fortune serait de CHF 144'257,40 et représenterait 60% du revenu net.

Partant, le recours de l'AFC sera admis, le jugement du TAPI sera annulé, le bordereau de taxation ICC 2008 du 20 octobre 2010 et la décision sur réclamation de l'AFC du 22 septembre 2011 confirmés.

- 6) Vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de l'intimé (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 juillet 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 juin 2012 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 juin 2012 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 22 septembre 2011 et le bordereau de l'AFC du 20 octobre 2010 ;

met à la charge de Monsieur B_____ un émolument de CHF 1'500.- ;

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

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la fiduciaire Patrick Tritten, mandataire de Monsieur B_____ ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :