

ÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2532/2014-ICCIFD

ATA/228/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 février 2017

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A _____

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
13 juillet 2015 (JTAPI/842/2015)**

EN FAIT

1. Le 6 décembre 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a adressé à Monsieur A_____, architecte indépendant actif dans l'immobilier (ci-après : le contribuable), un bordereau d'impôts cantonaux et communaux 2009 (ci-après : ICC 2009) et un bordereau d'impôt fédéral 2009 (ci-après : IFD 2009).

Le bordereau ICC 2009 mentionnait un revenu imposable de CHF 522'840.- et une fortune imposable de CHF 19'024'449.-. Le montant total des impôts était de CHF 881'756.70.

Le bordereau IFD 2009 indiquait un revenu imposable de CHF 527'400.- pour un montant d'impôts de CHF 57'504.95.

2. Suite à une réclamation du contribuable portant sur le montant de certaines déductions, l'AFC a adressé à l'intéressé deux nouveaux bordereaux ICC et IFD 2009 en date du 30 juillet 2014.

Le bordereau ICC 2009 mentionnait un revenu imposable de CHF 520'160.- et une fortune imposable de CHF 19'024'449.- pour un montant total d'impôts de CHF 380'950.90.

Le bordereau IFD 2009 retenait un revenu imposable de CHF 525'300.- pour un montant d'impôts de CHF 57'227.75.

3. Par acte du 27 août 2014, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les bordereaux ICC et IFD 2009. Leur total ascendait à CHF 438'178.65, ce qui représentait 84,24 % du revenu ICC 2009 imposable. L'impôt était confiscatoire et devait être ramené à 70 % du revenu précité.

Il ressort des échanges d'écritures devant le TAPI que l'AFC a conclu au rejet du recours, l'ensemble des éléments – qui seront détaillés en tant que de besoin ultérieurement – ne permettant pas de qualifier la taxation ICC 2009 de confiscation en l'absence d'atteinte durable au patrimoine du contribuable. Ce dernier, en conservant un montant en espèce de CHF 2'000.- avait par ailleurs renoncé librement au revenu qu'il pouvait en tirer, de sorte que la « charge excessive » liée aux impôts sur le revenu et la fortune pouvait lui être imputée.

Le contribuable a persisté dans son recours, en précisant toutefois qu'il s'acquitterait du bordereau IFD 2009, établi en application d'une loi fédérale « immunisée », l'abattement fiscal à consentir devant l'être exclusivement sur l'ICC 2009.

4. Par jugement du 13 juillet 2015, le TAPI a admis le recours du contribuable, retenant que le montant de l'ICC 2009 représentait 73,24 % du revenu imposable et qu'entre 2005 et 2009, ce pourcentage avait été supérieur à 60 %, ce qui représentait une période suffisamment longue pour admettre le caractère confiscatoire de l'impôt. En conséquence, le montant de l'ICC 2009 devait être réduit à CHF 312'096.-, correspondant à 60 % du revenu imposable. Le dossier était renvoyé à l'AFC pour nouvelle décision de taxation ICC 2009 dans ce sens.

5. Le 14 août 2015, l'AFC a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 30 juillet 2014.

Le TAPI avait procédé à une application rétroactive, incomplète et erronée des règles du bouclier fiscal définies à l'art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). En particulier, il n'avait pas vérifié si le rendement net de la fortune était au moins égal au 1 % de la fortune nette.

6. Le 24 août 2015, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.

7. Le 15 septembre 2015, le contribuable a conclu au rejet du recours. Il n'y avait pas d'application rétroactive de l'art. 60 LIPP, de sorte qu'il n'y avait pas lieu d'examiner le rendement net de la fortune.

8. Le 24 septembre 2015, les parties ont été informées que la cause était gardée 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. Le litige concerne la période fiscale 2009 et porte sur la détermination du caractère confiscatoire de l'ICC 2009 du contribuable et sa conséquence sur le montant à percevoir par l'AFC.

3. a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

b. Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la LIPP, dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, le recours concernant la période fiscale 2009, la présente cause est régie sur ce point par le droit en vigueur au cours de cette période, soit l'ancienne loi genevoise sur les personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisée en quatre parties (aLIPP-I, aLIPP-II, aLIPP-III et aLIPP-IV), conformément à l'art. 72 al. 1 LIPP.

4. a. Aux termes de l'art. 26 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), la propriété est garantie. En matière fiscale, cette disposition ne va pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire, laquelle porte atteinte à l'institution même et au noyau essentiel de la propriété privée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_579/2009 du 25 juin 2010 consid. 6.2 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1). Pour juger si l'impôt 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 avec d'autres taxes ou contributions, de même que la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 128 II 112 consid. 10b/bb ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_579/2009 précité consid. 6.2 ; 2C_277/2008 précité consid. 4.1) ou encore le fait que l'impôt sur la fortune devait en principe pouvoir être couvert par les rendements de celle-ci (ATF 106 Ia 342 consid. 6b). Le noyau essentiel de la propriété privée n'est pas touché si, pendant une courte période, le revenu à disposition ne suffit pas au contribuable à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 106 Ia 342 consid. 6c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_277/2008 précité consid. 4.1 ; 2P.139/2004 du 30 novembre 2004 consid. 4.1). En particulier, dans les cas dans lesquels 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).

b. Le Tribunal fédéral fait montre d'une grande retenue dans l'admission du caractère confiscatoire d'une imposition, qu'il n'a constaté qu'à une reprise, dans le cadre d'une rente viagère constituée par disposition pour cause de mort, 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 (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 44 n. 44).

Au plan cantonal, la chambre de céans a jugé confiscatoire une imposition totale sur le revenu et la fortune représentant 98,5 % du revenu imposable des recourants, dont la situation sur ce point était durable (ATA/771/2011 du 20 décembre 2011). Elle est arrivée à la même conclusion s'agissant d'une imposition totale, tant sur le revenu que sur la fortune, équivalant à 92,36 % du revenu imposable ICC de la contribuable, ce qui épuisait la substance de l'objet imposable et empêchait sa reconstitution, l'atteinte s'inscrivant au demeurant dans la durée (ATA/818/2012 du 4 décembre 2012). Dans ces deux cas, rien ne permettait par ailleurs de conclure que les contribuables avaient réduit à dessein leur revenu pour se prévaloir de la garantie de la propriété.

La chambre de céans en a toutefois jugé différemment s'agissant d'un contribuable dont l'impôt constituait, pour l'année en cause, 100,26 % du revenu imposable et s'élevait respectivement à 74,08 % et 63,18 % pour les années précédentes. Elle a en particulier considéré que, même si la fortune de l'intéressé avait un rendement négatif, celui-ci était toutefois lié à l'absence de dividendes versés par les sociétés dont il était actionnaire à hauteur de 50 % avec son frère. Il avait en outre des dettes envers ces sociétés qui l'obligeaient à verser des intérêts, diminuant d'autant ses propres revenus. Cette situation lui était imputable, dès lors qu'il avait librement choisi cette organisation et avait volontairement, en raison de l'attente d'un gain futur supérieur au revenu de la fortune, renoncé au versement de dividendes distribuables, dont l'ICC pour l'année en cause ne représentait qu'un minime pourcentage (ATA/973/2014 du 9 décembre 2014 ; ATA/584/2013 du 3 septembre 2013, étant précisé que ce dernier arrêt a été annulé par le Tribunal fédéral pour violation du droit d'être entendu du recourant, l'autorité cantonale ne s'étant pas prononcée sur la violation alléguée du principe d'égalité de traitement soulevée par l'intéressé en relation avec la situation de son frère, dont l'imposition avait été jugée confiscatoire, grief toutefois rejeté par la chambre de céans dans le premier des arrêts susmentionnés).

c. Dans le but de lutter contre l'effet confiscatoire potentiel d'un cumul de l'impôt sur la fortune et de l'imposition globale du revenu, certains cantons, dont celui de Genève, ont introduit un mécanisme particulier, sous la forme d'un bouclier fiscal, dans l'idée d'assurer que l'addition du taux effectif d'impôt sur la fortune et le revenu ne dépasse pas un certain seuil maximum de l'imposition du revenu (Xavier OBERSON, op. cit., p. 45 n. 47). Ainsi, selon l'art. 60 al. 1 LIPP, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011, 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 du titre final du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) et par la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 119 Ia 254 consid. 3b), l'application rétroactive d'une loi n'est admissible que si elle est expressément prévue, limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes et se justifie par de justes motifs. 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. Elle a ainsi estimé que le contenu de cette disposition pouvait être appliqué dans la mesure où une telle solution permettait de respecter le principe de la proportionnalité, tout en restant en-deçà du seuil, élevé, posé par la jurisprudence fédérale pour reconnaître le caractère confiscatoire de l'impôt (ATA/973/2014 précité ; ATA/584/2013 précité ; ATA/818/2012 précité ; ATA/771/2011 précité).

d. En l'espèce, le bordereau ICC 2009 laisse apparaître une taxation représentant plus de 73 % du revenu imposable du contribuable. La taxation totale de ce dernier atteint plus de 84 % dudit revenu si l'on inclut la taxation fédérale.

Le TAPI a retenu que depuis 2005, ce pourcentage avait toujours dépassé 60 %, ce qui constituait une assez longue période permettant de retenir que l'impôt 2009 devant être ramenée à 60 % du revenu imposable de l'année en cause.

Ce faisant, il a statué *ultra petita* au regard des conclusions du recourant et il a ignoré le fait que la jurisprudence de la chambre de céans concernant les périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de l'art. 60 LIPP a, dans les deux arrêts auxquels il se réfère (ATA/771/2011 du 20 décembre 2011 et ATA/812/2012 du 4 décembre 2012), retenu que l'imposition finale cantonale ne devait pas excéder 70 %. Il n'y a pas lieu de revenir sur ce pourcentage, les motifs exposés dans l'ATA/812/2012 consid. 9, à savoir que l'art. 60 LIPP n'était pas directement applicable à la cause d'une part et que, d'autre part, une telle solution permettant de respecter le principe de la proportionnalité tout en restant en-deçà du seuil élevé posé par la jurisprudence fédérale pour reconnaître le caractère confiscatoire de l'impôt, demeurant d'actualité. Dans les arrêts précités, la chambre administrative avait en outre indiqué qu'un rendement net de la fortune fixé à au moins 1 % de la fortune nette devait être intégré dans le calcul, dans l'esprit de la volonté du législateur lors de l'adoption de l'art. 60 LIPP. Il n'y a pas de raison de remettre en cause ce principe, dont le TAPI n'a pas tenu compte dans son raisonnement.

5. Il ressort des chiffres produits par l'AFC, dans ses écritures auxquelles il y a lieu de se référer dès lors qu'ils ne sont pas contestés par le recourant, qu'entre 2006 et 2009, le pourcentage de 70 % du revenu net imposable pour l'ICC a été atteint en 2007 et en 2009. Il n'y a pas lieu de retenir l'année fiscale 2005, où le

très important pourcentage supérieur à 600 % n'a fait l'objet d'aucune explication ni de la part de l'AFC ni de celle du contribuable et s'avère manifestement exceptionnel. Si l'on s'en tient au seul critère du pourcentage, l'élément de la durée n'est pas réalisé dans le cas particulier.

Si l'on prend en compte l'IFD pour la période 2006-2009, le pourcentage de 70 % est dépassé chaque année. En intégrant toutefois dans le calcul un rendement net de 1 % de la fortune nette conformément à la jurisprudence précitée, ce pourcentage n'est plus atteint lors d'aucune année, de sorte que l'élément de la durée n'est pas non plus réalisé dans cette hypothèse. La question de savoir jusqu'à quel point il y a lieu de tenir compte de l'IFD pour l'application d'un bouclier fiscal cantonal dont la finalité n'est pas de préserver la fiscalité fédérale, souffrira donc de demeurer ouverte.

Au vu de ce qui précède, l'imposition ICC 2009 ne peut être qualifiée de confiscatoire.

6. Le recours sera admis. Le jugement du TAPI sera annulé. Le bordereau ICC 2009 sera confirmé.
7. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du contribuable qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 août 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 juillet 2015 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance ;

confirme le bordereau d'impôts cantonaux et communaux 2009 du 30 juillet 2014 ;

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

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

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance, à Monsieur A_____, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :