

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4250/2018-ICC

ATA/1603/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 29 octobre 2019

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Lambelet & Associés SA, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
15 avril 2019 (JTAPI/362/2019)**

EN FAIT

- 1) Domicilié en France, de nationalité suisse et propriétaire de six immeubles sis dans le canton de Genève, Monsieur A_____ y est assujéti de manière limitée.
- 2) Le 20 mars 2017, M. A_____ a remis une déclaration fiscale simplifiée pour l'année 2015 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE). Le contribuable faisait état d'un revenu et d'une fortune imposables dans le canton, après déductions, respectivement de CHF 462'482.- et CHF 17'386'656.-.
- 3) Par bordereau d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2015 du 26 avril 2017, l'AFC-GE a taxé M. A_____. L'impôt était arrêté à CHF 340'284.10, calculé sur un revenu imposable de CHF 469'285.- et sur une fortune imposable de CHF 17'449'326.-.
- 4) Par réclamation du 18 mai 2017, le contribuable a contesté le bordereau précité, concluant à son annulation et à la prise d'une nouvelle décision.

L'AFC-GE n'avait pas calculé le bouclier fiscal. Une déclaration fiscale ordinaire était annexée à la réclamation.
- 5) Par décision sur réclamation du 31 juillet 2017, l'AFC-GE a maintenu la taxation ICC 2015 du contribuable. Le bouclier fiscal ne pouvait pas lui être appliqué en raison de son domicile à l'étranger.
- 6) À la suite du recours de M. A_____, par jugement du 7 mai 2018 (JTAPI/427/2018), le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants.

Puisque l'AFC-GE avait décidé de maintenir la taxation de M. A_____ et refusé de mettre en œuvre le bouclier fiscal (applicable uniquement dans le cadre d'une taxation en procédure ordinaire), l'AFC-GE devait délivrer une nouvelle taxation selon la procédure ordinaire, le recourant ayant souhaité être taxé selon la procédure ordinaire, ce que l'AFC-GE avait implicitement admis. Par conséquent, le dossier devait lui être renvoyé.

À titre « superfétatoire », le TAPI a retenu que le bouclier fiscal était inapplicable et que c'était à bon droit que l'AFC-GE avait refusé de l'appliquer à la taxation de M. A_____.

Ce jugement n'a pas été contesté et est entré en force.

-
- 7) Le 16 octobre 2018, l'AFC-GE a remis à M. A_____ un bordereau rectificatif de l'ICC 2015, déterminé selon la procédure ordinaire conformément au JTAPI/427/2018 du 7 mai 2018. Le revenu imposable était fixé à CHF 441'591.- au taux de CHF 448'976.- et la fortune imposable à CHF 17'387'081.- au taux de CHF 17'607'439.-. L'impôt dû s'élevait à CHF 308'237.50, frais inclus.
- 8) Le 24 octobre 2018, M. A_____ a élevé réclamation contre ce bordereau, au motif que le bouclier fiscal n'avait pas été calculé.
- 9) L'AFC-GE a, par décision sur réclamation du 1^{er} novembre 2018, maintenu la taxation litigieuse. Le bouclier fiscal ne pouvait pas être appliqué, car M. A_____ n'était pas domicilié en Suisse.
- 10) a. Le 3 décembre 2018, M. A_____ a interjeté recours contre la décision précitée devant le TAPI, concluant à la nullité du bordereau et à ce qu'un nouveau bordereau ICC soit émis par l'AFC-GE.

Le refus de lui octroyer le bénéfice du bouclier fiscal était contraire à l'égalité de traitement et potentiellement constitutif d'une violation de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (CDI-FR - RS 0.672.934.91) et l'Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne et ses États membres sur la libre circulation des personnes (ALCP - RS 0.142.112.681).

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle n'avait pas de marge de manœuvre vu que le bordereau contesté faisait suite à la décision finale du TAPI (JTAPI/427/2018), qui confirmait que le contribuable ne pouvait pas être mis au bénéfice du bouclier fiscal dès lors qu'il résidait à l'étranger.

Le nouveau bordereau émis le 16 octobre 2018 ne constituait qu'une mesure d'exécution que le recourant ne pouvait pas contester sur la base des mêmes moyens de droit que ceux qui avaient déjà été écartés.

c. Dans sa réplique, le contribuable a persisté dans ses conclusions. Le TAPI ne s'était prononcé qu'à titre « superfétatoire » sur la question du bouclier fiscal pour les personnes domiciliées à l'étranger. Dès lors, le jugement n'était pas exécutoire sur ce point, puisque le terme superfétatoire « désignait quelque chose de superflu ou d'inutile ». L'AFC-GE disposait par ailleurs de tous les éléments pour le taxer de manière globale, en lui permettant de bénéficier du bouclier fiscal.

d. Dans sa duplique, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

- 11) Le 15 avril 2019, le TAPI a déclaré le recours recevable, le bordereau contesté ne constituant pas une mesure d'exécution sur la question de fond relative

au bouclier fiscal. Le recours était rejeté dès lors que l'intéressé, domicilié à l'étranger, ne pouvait pas bénéficier du bouclier fiscal. Cette limitation, conforme au principe d'égalité de traitement, n'était pas constitutive d'une discrimination en fonction de sa nationalité, selon la CDI-FR. L'ALCP n'était pas applicable dès lors que le litige ne concernait pas une activité économique en Suisse, les immeubles appartenant à la fortune privée du recourant.

- 12) Par acte expédié le 16 mai 2019, M. A_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation et à ce que l'AFC-GE soit invitée à émettre un nouveau bordereau de taxation conforme au droit.

Le traiter différemment du point de vue de l'application du bouclier fiscal était contraire au principe constitutionnel de l'égalité de traitement et donc contraire au droit. Ne pas lui octroyer le bénéfice de l'art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) constituait une violation de l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), dès lors qu'il avait choisi de déposer une déclaration fiscale complète et non une déclaration fiscale « simplifiée ». Il avait déclaré l'ensemble de ses revenus et de sa fortune. L'entier de son patrimoine était ainsi appréhendable par l'AFC-GE.

Le recourant n'a plus allégué l'existence de violations de la CDI-FR et de l'ALCP, se ralliant à l'interprétation du TAPI sur ce point. Seule l'absence d'application du bouclier fiscal, violant, selon lui, le principe de l'égalité de traitement, restait ainsi litigieuse.

- 13) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, renvoyant à ses déterminations faites devant le TAPI, dès lors qu'aucun argument nouveau n'était avancé par le recourant. L'AFC-GE renvoyait pour le surplus à la jurisprudence déjà rendue à ce sujet, soit notamment à l'ATA/662/2015 du 23 juin 2015, au JTAPI/1186/2014 du 27 octobre 2014 et au JTAPI/541/2017 du 18 mai 2017.
- 14) Le recourant n'ayant pas répliqué dans le délai imparti par la juge déléguée, 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 2) Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 et 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1).
- 3) Le recourant soutient qu'en excluant les contribuables domiciliés à l'étranger, l'art. 60 LIPP viole le principe de l'égalité de traitement. Le fait qu'il ait déposé une déclaration d'impôt complète et non une simplifiée, le placerait dans une situation identique à celle d'un contribuable domicilié en Suisse, et il devait donc être traité comme tel.
- 4) a. 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 ».

Lors des travaux devant la commission parlementaire, il avait été précisé que « ... la proposition consisterait à n'octroyer le bouclier qu'aux contribuables domiciliés en Suisse. Le Tribunal fédéral n'accepterait en effet pas que le bouclier fiscal soit limité aux contribuables domiciliés dans le canton. En revanche, l'octroi du bouclier fiscal pourrait être refusé aux contribuables domiciliés à l'étranger » (MGC 2008-2009/IX A p. 11556).

Dès lors, la volonté du législateur est bien de limiter le bénéfice de cette disposition aux contribuables domiciliés en Suisse.

b. En vertu de l'art. 8 Cst., tous les êtres humains sont égaux devant la loi. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est repris à l'art. 127 al. 2 Cst. qui dispose que 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.

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 ; 134 I 23 consid. 9.1 ; 131 I 1 consid. 4.2). 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 ; 138 I 265 consid. 4.1 ; 137 V 334 consid. 6.2.1 ; 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 ; 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).

Les contribuables 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/1303/2019 du 27 août 2019 ; ATA/459/2018 du 8 mai 2018), 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). Lorsque le contribuable est domicilié en Suisse, il est imposé sur la totalité de son revenu et, en droit cantonal, sur la totalité de sa fortune. Lorsqu'il est domicilié à l'étranger, seuls les éléments de revenus ou de fortune se trouvant en Suisse sont imposables.

c. Le contribuable domicilié en Suisse doit déclarer l'ensemble de ses revenus et de sa fortune. Afin de contrôler l'exactitude de ces déclarations, l'autorité fiscale dispose de moyens d'investigations. La situation fiscale d'un contribuable domicilié à l'étranger s'avère beaucoup plus compliquée à appréhender de manière détaillée et précise, sans entamer des procédures longues et conséquentes dans le cadre de demandes d'entraides administratives. Cette situation persiste même lors du dépôt d'une déclaration fiscale ordinaire portant sur la totalité des revenus mondiaux, dès lors que l'AFC-GE se trouve dans l'impossibilité de vérifier l'exactitude des éléments déclarés (ATA/126/2018 du 6 février 2018 consid. 2).

d. En l'espèce, la différence faite entre les contribuables domiciliés à l'étranger, comme le recourant, et ceux domiciliés en Suisse n'est pas constitutive, en soi, d'une inégalité de traitement : les deux catégories de contribuables se trouvent dans une situation fondamentalement différente à l'égard de l'AFC-GE du fait de leur domicile et de la situation géographiques de leurs biens et de leurs sources de revenus. Il n'est pas possible pour l'AFC-GE, même en présence d'une déclaration fiscale ordinaire portant sur la totalité des revenus mondiaux, de vérifier l'exactitude des éléments déclarés par un contribuable domicilié à l'étranger.

En revanche, la situation est différente pour un contribuable domicilié en Suisse. Celui-ci doit déclarer l'ensemble de ses revenus et de sa fortune et l'autorité fiscale peut facilement vérifier l'exactitude de telles déclarations, disposant à cet effet de moyens d'investigation. La situation fiscale d'un contribuable domicilié à l'étranger est plus compliquée à appréhender de manière simple, précise et détaillée, sans entamer des procédures longues et importantes dans le cadre de demandes d'entraides administratives.

La situation des deux catégories de contribuables est donc différente à l'égard de l'AFC-GE.

Partant, un traitement fiscal différent ne se heurte pas à la garantie constitutionnelle de l'égalité de traitement. Ce grief sera donc écarté.

5) Le recourant se plaint encore du caractère confiscatoire de la taxation.

a. Aux termes de l'art. 26 al. 1 Cst., 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 être couvert par les rendements de celle-ci (ATF 106 Ia 342 consid. 6b).

b. Le Tribunal fédéral fait preuve 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, n. 44; voir aussi ATA/1188/2015 du 3 novembre 2015).

c. 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.139/2004 du 30 novembre 2004 consid. 4.1 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008).

d. En l'espèce, il n'est pas possible pour l'AFC-GE d'appréhender l'intégralité de la situation fiscale du recourant en raison de son domicile à l'étranger et de vérifier l'exactitude des éléments déclarés, malgré le dépôt d'une déclaration fiscale ordinaire. Or, l'impôt confiscatoire doit être analysé à la lumière de l'ensemble des circonstances concrètes concernant un contribuable, de manière à déterminer la durée et la gravité de l'atteinte.

Pour ce motif, ce grief sera écarté.

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

- 6) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et 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 16 mai 2019 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 avril 2019 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 700.- ;

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 Lambelet & Associés SA, mandataire du recourant, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, MM. Thélin et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :