

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4091/2013-ICC

ATA/662/2015

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 23 juin 2015**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**Mme A\_\_\_\_\_**

représentée par Me André Zolty, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_  
**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
27 octobre 2014 (JTAPI/1186/2014)**

---

## EN FAIT

- 1) Mme A\_\_\_\_\_, ressortissante suisse, est domiciliée en Israël.

Propriétaire d'un immeuble locatif à Genève, elle est fiscalement assujettie, de manière limitée, dans le canton.

- 2) Le 27 mai 2012, Mme A\_\_\_\_\_ et son époux ont déposé leur déclaration fiscale 2012.

Dans la rubrique « observations », ils précisaient déclarer l'ensemble de leurs revenus et actifs, mais devoir être taxés uniquement sur le revenu et la fortune immobiliers de l'immeuble genevois.

Un revenu brut de CHF 1'281'006.- était annoncé, dont CHF 6'253.- provenaient de l'activité dépendante, CHF 132.- du revenu brut mobilier et le solde, du revenu brut immobilier.

CHF 600.- devaient être déduits au titre des déductions liées à l'activité indépendante, CHF 1'106'066.- au titre des charges et frais d'entretien d'immeuble, CHF 8'000.- en tant qu'autres déductions, CHF 9'433.- en tant que primes d'assurances et CHF 504'794.- au titre d'intérêts chirographaires et hypothécaires.

La fortune brute immobilière était de CHF 23'294'424.- dont il fallait déduire CHF 15'755'409.- de dettes chirographaires et hypothécaires et CHF 246'600.- de déductions sociales sur la fortune. La fortune nette totale était dès lors de CHF 7'351'128.-, la part proportionnelle de la fortune non imposable de CHF 419'089.- et la fortune imposable de CHF 6'932'040.-.

- 3) Le 4 octobre 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a transmis à Mme A\_\_\_\_\_ son bordereau d'impôts cantonaux et communaux 2012.

Le revenu était nul alors que la fortune imposable était de CHF 7'036'547.-, imposable au taux de CHF 7'351'128.-. L'impôt dû était de CHF 88'315.05.

- 4) Le 29 octobre 2013, Mme A\_\_\_\_\_ a saisi l'AFC d'une réclamation contre le bordereau précité.

Dès lors que son revenu à Genève était nul, les impôts sur la fortune et le revenu ne pouvaient excéder au total 60 % du revenu net imposable. Ce dernier devait être au minimum de 1% de la fortune nette. En tenant compte des déductions auxquelles elle avait droit, son revenu, pour l'année 2012, était de

CHF 18'860.-. Il serait inadmissible de ne pas appliquer ces règles du fait que l'intéressée ne serait pas domiciliée en Suisse.

- 5) Par décision du 18 novembre 2013, l'AFC a maintenu le bordereau litigieux. Mme A\_\_\_\_\_ ne pouvait bénéficier des dispositions protégeant d'une charge maximale d'impôts dès lors qu'elle n'était pas domiciliée en Suisse.
- 6) Le 18 décembre 2013, Mme A\_\_\_\_\_ a saisi le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) d'un recours contre la décision sur opposition précitée. Le fait de ne pouvoir être mise au bénéfice des dispositions qu'elle invoquait, créait une inégalité de traitement inadmissible dès lors qu'elle payait plus d'impôts qu'une personne se trouvant dans une situation similaire à la sienne, mais domiciliée en Suisse.
- 7) Le 17 avril 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours, reprenant et développant les éléments figurant dans sa décision sur opposition.
- 8) Par jugement du 27 octobre 2014, le TAPI a rejeté le recours et confirmé les décisions litigieuses.

La distinction voulue par le législateur de traiter différemment les contribuables domiciliés en Suisse et ceux domiciliés à l'étranger avait précisément été faite pour respecter le principe de l'égalité de traitement.

- 9) Par acte daté du 27 novembre 2013 (sic ; recte : 2014) et mis à la poste le 27 novembre 2014, Mme A\_\_\_\_\_ a saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) d'un recours contre le jugement précité.

Le fait que son revenu en Suisse ne constitue qu'une partie de son revenu global ne modifiait pas sa situation. Elle avait déclaré à l'AFC la totalité de ses revenus et de sa fortune en Suisse et à l'étranger et elle ne pouvait être soupçonnée de remplir une déclaration incomplète. Les règles régissant le bouclier fiscal devaient aussi bien protéger les résidents que l'ensemble des contribuables.

- 10) Le 28 janvier 2015, l'AFC a conclu au rejet du recours, du fait de l'assujettissement limité de Mme A\_\_\_\_\_. L'AFC se trouvait dans l'impossibilité de déterminer, sans de longues recherches, si les éléments déclarés étaient exhaustifs. Les règles régissant le bouclier fiscal avaient pour but d'éviter qu'un impôt ne soit confiscatoire. L'obligation de domicile prévue par la loi était fondée et raisonnable.
- 11) Exerçant son droit à la réplique, le 26 février 2015, Mme A\_\_\_\_\_ a maintenu ses conclusions antérieures. L'imposition qu'elle avait reçue pour l'année 2012 était confiscatoire.

Sur quoi, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.

### 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) a. Au 1<sup>er</sup> janvier 2011, un nouvel art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) 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 ».

b. 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.

3) La recourante soutient que, en excluant les contribuables domiciliés à l'étranger, l'art. 60 LIPP viole le principe de l'égalité de traitement.

a. En vertu de l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), 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.

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 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 du 11 novembre 2014 ; 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).

En l'espèce, la différence faites entre les contribuables domiciliés à l'étranger 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 différentes du fait de leur domicile et de la situation géographiques de leurs biens et de leurs sources de revenus.

Partant, ce grief sera écarté.

4) La charge fiscale de la recourante ne pouvant être limitée par l'application de l'art. 60 LIPP, il est encore nécessaire de déterminer si la taxation litigieuse est confiscatoire en application des principes constitutionnels développés avant l'entrée en vigueur de cette disposition, qui restent pertinents.

a. La garantie de la propriété (art. 26 al. 1 Cst.) 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 2007/23 consid. 7.4.1 du 3 mai 2007 ; Ulrich HÄFELIN/Georg MÜLLER/Felix UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6<sup>ème</sup> éd., 2010, n. 2043 ; Klaus VALLENDER, in Bernhard EHRENZELLER et al. [éd.], Die schweizerische Bundesverfassung - Kommentar, vol. I, 2<sup>ème</sup> éd., 2008, n. 34 ss ad art. 26 Cst. ; Jorg Paul MÜLLER/Markus SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4<sup>ème</sup> 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).

b. 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 (Danielle YERSIN, Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires, in Publications de l'Institut suisse de droit comparé, vol. 12, 1990, p. 278 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 44).

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 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).

d. En l'espèce, la recourante ne démontre pas que la charge fiscale à laquelle elle doit faire face soit confiscatoire sur une longue période. Il ressort au contraire des annexes à sa déclarations d'impôts que cette situation est due à d'importants frais de rénovation de l'immeuble dont elle est propriétaire à Genève, ce qui correspond à une situation exceptionnelle.

- 5) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 27 novembre 2014 par Mme A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 octobre 2014 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de Mme A\_\_\_\_\_ 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 Me André Zolty, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Payot Zen-Ruffinen, M. 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 :