

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2330/2014-ICC

ATA/781/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 juillet 2015

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par la société fiduciaire Berney & Associés SA

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
18 mai 2015 (JTAPI/631/2015)**

EN FAIT

- 1) Les 25 et 26 septembre 2003, la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée depuis lors par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), a été saisie de deux recours interjetés par Madame et Monsieur A_____ contre deux décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) rendues le 9 septembre 2003 et concernant les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) pour les périodes fiscales 1997 et 1998, étant précisé que les époux A_____ ont divorcé en décembre 1997.
- 2) L'instruction des recours a été suspendue d'entente entre les parties dès le 27 juin 2005 par décision de l'autorité administrative saisie, suspension régulièrement reconduite, la dernière fois le 31 mars 2010.
- 3) Le 15 avril 2011, l'AFC a informé le TAPI que les recours des ex-époux A_____ n'avaient plus d'objet, M. A_____ ayant accepté les projets de taxations rectificatives pour l'ICC 1997 et l'ICC 1998 qui lui avaient été soumis le 3 mars 2010 et de nouveaux bordereaux allant être émis.
- 4) Le 11 mai 2011, les deux recours ont été retirés et le 12 mai 2011, les causes ont été rayées du rôle du TAPI.
- 5) Le 12 février 2014, l'AFC a communiqué à M. A_____ deux bordereaux rectificatifs pour l'ICC 1997 et l'ICC 1998 reprenant la proposition du 3 mars 2010.
- 6) Le 17 février 2014, M. A_____ a élevé réclamation contre les bordereaux du 12 février 2014. L'AFC n'ayant pas tenu compte de la notion d'impôt confiscatoire telle que ressortant de la jurisprudence récente de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Il se plaignait en outre d'une erreur dans le calcul des intérêts moratoires et la migration des comptes provisionnels.
- 7) Par décision du 22 juillet 2014, l'AFC a admis la réclamation sur le calcul des intérêts moratoires et la majoration des acomptes provisionnels et l'a rejetée pour le surplus, maintenant les taxations ICC 1997 et 1998 du 12 février 2014 dès lors qu'elles étaient en tous points identiques au projet accepté par le contribuable, ce que ce dernier ne contestait pas.
- 8) Par acte du 7 août 2014, M. A_____ a recouru auprès du TAPI contre la décision précitée, concluant à ce que cette juridiction constate que la taxation 1997 du 12 février 2014, si elle était exacte dans la détermination des éléments imposables, ne l'était pas dans le calcul de l'impôt et qu'elle renvoie le dossier à l'AFC pour tenir compte des jurisprudences en matière d'impôt confiscatoire, en

ce sens que le revenu imposable de CHF 29'806.- ne pouvait engendrer un impôt total sur la fortune supérieur à CHF 17'883.60.

Entre le moment où M. A_____ avait retiré ses recours le 11 mai 2011 et la notification des taxations rectifiées, la chambre administrative avait rendu deux arrêts sur la notion d'impôt confiscatoire, les 20 décembre 2011 (ATA/771/2011) et 4 décembre 2012 (ATA/818/2012). L'AFC aurait dû tenir compte de cette évolution jurisprudentielle qui de toute évidence s'appliquait à sa situation.

- 9) Le 1^{er} décembre 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours. La démarche du contribuable s'apparentait à une demande de révision de sa taxation ICC 1997 en l'absence de tout élément nouveau pertinent. Une nouvelle appréciation juridique ou une modification de jurisprudence ne constituaient pas un motif de révision. En tout état le contribuable n'apportait aucune preuve de son allégation relative au caractère confiscatoire de son imposition.
- 10) Le 19 décembre 2014, M. A_____ a persisté dans son recours et l'AFC a persisté dans ses conclusions le 7 janvier 2015.
- 11) Par jugement du 18 mai 2015, le TAPI a rejeté le recours.

Le droit de taxer n'était pas prescrit, le délai courant jusqu'au 31 décembre 2016 ayant été valablement interrompu à plusieurs reprises. La prescription de la perception des créances fiscales n'avait quant à elle pas commencé à courir. Le contribuable avait retiré ses recours de 2003 en se fondant sur les projets de nouveaux bordereaux proposés par l'AFC et auxquels le contribuable avait acquiescé. Les bordereaux remis en 2014 correspondaient aux propositions faites. Le grief alors soulevé aurait pu l'être bien avant ce d'autant que les nouveaux bordereaux correspondaient aux conclusions des recours de 2003, ce que le TAPI aurait dû constater si l'intéressé n'avait pas retiré lesdits recours. Les nouvelles décisions de l'AFC, ne pouvaient ainsi être attaquées que pour des griefs ne pouvant être avancés à l'encontre des bordereaux de 2003 ou si elles n'étaient pas conformes aux propositions, cela conformément aux principes de la confiance et de la sécurité du droit.

- 12) Le 23 juin 2015, M. A_____ a recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement précité. Il conclut à ce que la juridiction de céans dise que « l'AFC n'a pas le droit de prétendre à un impôt qu'elle sait confiscatoire au moment de notifier sa décision » et retourne le dossier à l'AFC « pour qu'elle notifie des taxations en adéquation avec la jurisprudence contraignante ».

Les montants imposables étaient tous admis, le litige portant uniquement sur le caractère confiscatoire du résultat du calcul de l'impôt. Les taxations définitives, approuvées, n'avaient été notifiées qu'en 2014 et ne tenaient pas compte de la notion d'impôt confiscatoire telle que définie et cadrée en 2012.

Cette notion existait depuis longtemps mais les limites et les calculs avaient pu être précisés par la jurisprudence depuis l'introduction du bouclier fiscal dans la loi en 2011. Les arrêts de la chambre administrative auxquels il était fait référence ne concernaient pas un élément nouveau mais ne faisaient que définir de manière claire une notion jusque-là restée floue et expliquer comment l'AFC devait calculer ses bordereaux. La manière dont l'impôt devait être calculé était ainsi contraignante et l'AFC devait l'appliquer depuis l'entrée en force de la jurisprudence en question en décembre 2012, sauf à commettre un déni de justice et à violer le principe de la bonne foi.

- 13) Le 24 juin 2015, le recours susmentionné a été transmis à l'AFC, en l'état pour information.
- 14) Le 25 juin 2015, le TAPI a produit son dossier, sans observations.
- 15) Le 28 juin 2015, les parties ont été informées que la cause était 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).
- 2) La chambre administrative applique le droit d'office. Elle ne peut pas aller au-delà des conclusions des parties, sans toutefois être liée par les motifs invoqués (art. 69 LPA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (Pierre MOOR/Étienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 ss). Le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA). La chambre administrative n'a toutefois pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA) et non réalisée en l'espèce.
- 3) a. L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (art. 65 al. 1 LPA). L'acte de recours contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. À défaut, la juridiction saisie impartit un bref délai au recourant pour satisfaire à ces exigences, sous peine d'irrecevabilité (art. 65 al. 2 LPA).

b. Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du

recourant. Le fait que les conclusions ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas, en soi, un motif d'irrecevabilité, pourvu que l'autorité judiciaire et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant (ATA/88/2015 du 20 janvier 2015 consid. 2b ; ATA/754/2014 du 23 septembre 2014 consid. 2a ; ATA/427/2014 du 12 juin 2014 consid. 3a ; ATA/350/2014 du 13 mai 2014 consid. 4 ; ATA/818/2013 du 18 décembre 2013 consid. 3 ; ATA/844/2012 du 18 décembre 2012 consid. 3 ; ATA/681/2010 du 5 octobre 2010 consid. 2a).

c. En l'espèce, formé par un mandataire professionnellement qualifié pour les litiges fiscaux (art. 9 LPA), le recours ne contient pas de conclusions en annulation du jugement querellé mais en constatation de ce que devrait faire ou ne pas faire l'AFC. Dans ces circonstances, il est douteux que la chambre administrative puisse se montrer aussi peu formaliste qu'en cas de recours par un justiciable en personne dépourvu de connaissances juridiques, et retenir que l'on peut déduire de la motivation que le recours tend à l'annulation du jugement du TAPI. Cette question souffrira toutefois de demeurer ouverte vu ce qui suit.

4) Le recourant allègue que sa taxation ICC 1997 serait confiscatoire, au vu des jurisprudences rendues par la chambre de céans dans les ATA/771/2001 et ATA/818/2012.

a. Au 1^{er} janvier 2011, un nouvel art. 60 LIPP est entré en vigueur, prévoyant une limite fixe de taxation en pourcent. 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, notamment consacré à l'art. 1 al. 1 titre final du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - 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, elle est limitée dans le temps, elle ne conduit pas à des inégalités choquantes et elle se justifie par de justes motifs.

b. L'art. 26 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) consacre le principe de la garantie de la propriété.

Selon la doctrine, la garantie de la propriété assurée par l'ancien art. 22ter Cst., aujourd'hui repris par l'art. 26 al. 2 Cst., vise à sauvegarder la propriété en tant qu'institution de notre ordre juridique. Le législateur ne doit pas adopter une norme qui supprime cette institution juridique, la rend vaine, la vide de sa

substance ou porte atteinte à son noyau intangible (Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 89).

Selon la jurisprudence, la garantie de la propriété ne va, en matière fiscale, pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire. Une prétention fiscale ne doit ainsi pas porter atteinte au noyau essentiel de la propriété privée. 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 p. 126 et les références citées ; 2C_579/2009 du 26 juin 2010).

Le Tribunal fédéral a notamment admis que le noyau essentiel de la propriété privée n'est 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 I a 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).

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, 2^{ème} édition, Helbing et Lichtenhahn, 2002, p. 33).

c. En l'espèce, le recourant se contente de soutenir que son imposition pour 1997 est confiscatoire. Il n'en apporte toutefois aucune démonstration, se contentant d'affirmer qu'en l'absence de revenu imposable, il ne peut tout simplement pas y avoir impôt sur la fortune. Aucune pièce n'est jointe relative à sa situation fiscale, étant précisé qu'il n'en a pas davantage produit devant la juridiction de première instance, seule la décision sur réclamation étant remise à cette dernière. Il manque en particulier les éléments permettant d'apprécier la charge fiscale pesant sur le recourant dans la durée et non sur un exercice unique (ATA/818/2012 déjà cité consid. 7 ; ATA/771/2011 déjà cité consid. 7), étant rappelé que le recourant représenté par un mandataire qualifié qui se réfère à la jurisprudence supporte le fardeau de la preuve des éléments réduisant ou éteignant son obligation fiscale (ATF 113 II consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2). Son grief ne peut donc qu'être écarté.

5) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, étant manifestement mal fondé (art. 72 LPA).

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

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

rejette, dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté le 23 juin 2015 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 mai 2015 ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 500.- ;

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

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

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 :