

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3318/2016-ICC

ATA/126/2018

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 6 février 2018**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Madame A\_\_\_\_\_**

représentée par Me Nicolas Merlino, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
18 mai 2017 (JTAPI/541/2017)**

---

## EN FAIT

- 1) Madame A\_\_\_\_\_ est domiciliée en Israël. Elle est imposée à Genève au titre de personne physique hors canton, du fait qu'elle est propriétaire d'un bien immobilier à Genève.
- 2) Le 2 juin 2014, Mme A\_\_\_\_\_ a remis sa déclaration fiscale 2013. Cette dernière faisait état d'un revenu brut en impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) de CHF 1'750'323.- et, après déduction, d'un revenu imposable nul. Du point de vue de la fortune, elle a déclaré un montant brut de CHF 27'687'690.- et une fortune imposable de CHF 6'268'260.-.

Mme A\_\_\_\_\_ a également précisé qu'en tant que propriétaire d'un bien immobilier à Genève, elle déclarait l'ensemble de ses revenus et actifs, afin de déterminer le taux d'imposition, mais elle souhaitait être imposée uniquement sur les revenus et fortune en lien avec son bien immobilier suisse.

Elle a ainsi fait état des éléments de revenu et de fortune situés à l'étranger, soit un revenu de son activité d'avocate (CHF 16'729.-), une fortune mobilière (CHF 3'306'062.-), les revenus y relatifs (CHF 59'185.-) et un bien immobilier sis en Israël, estimé à CHF 1'480'000.-, dont la valeur locative, après abattement, s'élevait à CHF 15'120.-.

- 3) Par bordereau de taxation daté du 16 mars 2015, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a établi l'imposition de Mme A\_\_\_\_\_ pour l'ICC 2013 à CHF 86'058.29 sur la base d'un revenu imposable nul et d'une fortune imposable de CHF 6'648'282.- au taux de CHF 7'793'783.-.
- 4) Par courrier du 31 mars 2015, Mme A\_\_\_\_\_ a formé réclamation, demandant à l'AFC-GE de bien vouloir annuler son bordereau 2013 et de la taxer à nouveau à un montant n'excédant pas 60 % de ses revenus imposables suisses.

Il était contraire à la Constitution fédérale de limiter l'application du bouclier fiscal aux seules personnes domiciliées en Suisse. De plus, l'impôt était confiscatoire et contraire au principe de la garantie de la propriété.

- 5) Par décision sur réclamation du 29 août 2016, l'AFC-GE a décidé de maintenir la taxation ICC 2013.

Le principe de ne pas appliquer le bouclier fiscal aux contribuables domiciliés à l'étranger avait été entre temps confirmé par la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) dans un arrêt du 3 juin 2015 (ATA/662/2015).

- 6) Par acte du 30 septembre 2016, Mme A\_\_\_\_\_ a recouru contre la décision du 29 août 2016 concernant l'ICC 2013 auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), concluant à l'annulation du bordereau d'impôt 2013 du 16 mars 2015 et à ce qu'elle soit taxée à un montant qui n'excède pas 60 % de son revenu imposable correspondant à 1 % de sa fortune imposable, impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC) compris et taxe personnelle non comprise.

Les montants de revenu et de fortune imposables n'étaient pas contestés. En substance, elle invoquait les mêmes arguments que ceux développés dans sa réclamation du 31 mars 2015.

- a. L'exigence du domicile suisse pour pouvoir bénéficier du bouclier fiscal était contraire au principe de l'égalité. Un contribuable domicilié à l'étranger ne bénéficiait pas ou quasiment pas des services de l'État et devrait par conséquent être taxé moins lourdement qu'un contribuable domicilié en Suisse.

L'AFC-GE pouvait contrôler tant la déclaration d'un résident que d'un non-résident. En l'absence de secret bancaire en Israël, il lui était quasiment impossible de détenir un compte que l'AFC-GE ne puisse appréhender, alors qu'un résident suisse était quant à lui protégé par le secret bancaire. De plus, en vertu d'une convention signée par les deux pays, l'AFC-GE pouvait demander la coopération des autorités fiscales israéliennes.

Enfin, la motivation de l'ATA/662/2015 précité rendu par la chambre administrative devait être qualifiée d'arbitraire.

- b. L'IIC devait être compris dans le bouclier fiscal, dès lors qu'il s'agissait d'un impôt sur la fortune
- c. Son imposition était confiscatoire et contraire au principe de la garantie de la propriété.

L'imposition 2013 s'élevait à 129 % du revenu imposable, celle de 2012 à 125,5 %, celle de 2011 à 91 %, celle de 2010 à 70 %, celle de 2009 à 78,7 % et celle de 2008 à 127,4 %. L'atteinte à ses droits s'inscrivait dans la durée.

En 2012 et 2013, le revenu imposable était nul car elle avait entrepris des travaux importants dans son immeuble, imposé par la loi, soit le remplacement des fenêtres. Il ne s'agissait pas d'éléments exceptionnels, dès lors que tous les immeubles nécessitaient régulièrement des travaux.

- 7) Dans sa réponse du 24 janvier 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
- 8) Par jugement du 18 mai 2017 (JTAPI/541/2017), le TAPI a rejeté le recours.

Il ressortait des travaux préparatoires devant la commission parlementaire que la volonté du législateur était bien de limiter le bénéfice du bouclier fiscal aux contribuables domiciliés en Suisse.

Le fait de traiter différemment les contribuables domiciliés à l'étranger des contribuables domiciliés en Suisse n'était pas constitutif d'inégalité de traitement puisque les deux situations étaient différentes de par le domicile, de la situation de leur biens et de leur sources de revenus ainsi que des conditions dans lesquelles ceux-ci étaient taxés. L'AFC-GE disposant de moyens limités pour vérifier les éléments déclarés par le contribuable domicilié à l'étranger, ce dernier pourrait alors bénéficier du bouclier fiscal, qui ne serait chiffré que sur les revenus et la fortune en Suisse.

Ne pouvant pas 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, le TAPI ne pouvait considérer que l'impôt 2013 était confiscatoire.

Comme 2012, l'année 2013 représentait une situation exceptionnelle, dans la mesure où Mme A\_\_\_\_\_ avait opéré des travaux sur son immeuble, lesquels avaient été portés en déduction de son revenu. En raison de ces circonstances particulières, l'impôt ne pouvait être considéré comme confiscatoire.

- 9) Par acte du 2 juin 2017, Mme A\_\_\_\_\_ a recouru auprès de la chambre administrative contre le jugement précité, concluant à l'annulation du bordereau d'ICC 2013 et à ce que l'AFC-GE soit invitée à la taxer, au titre des impôts 2013 sur la fortune et sur le revenu, à un montant qui n'excède pas 60 % de son revenu imposable correspondant à 1 % de sa fortune imposable, ICC compris, taxe personnelle non comprise.

Elle faisait valoir les mêmes griefs que ceux développés durant la procédure devant le TAPI.

a. Il ressortait également des travaux devant la commission parlementaire que le législateur aurait voulu limiter le bénéfice du bouclier fiscal aux seuls contribuables domiciliés dans le canton de Genève, mais qu'il y avait renoncé, de peur d'être sanctionné par le Tribunal fédéral pour violation de la garantie de l'égalité de traitement.

L'inégalité de traitement ainsi créée ne pouvait se justifier par le fait qu'il serait plus difficile de vérifier les éléments déclarés par le contribuable domicilié à l'étranger. Tel n'était pas le cas et si l'autorité fiscale vérifiait les éléments déclarés, c'était uniquement pour déterminer le taux d'imposition du contribuable domicilié à l'étranger.

b. L'argument du TAPI, selon lequel sa situation fiscale et la gravité de l'atteinte ne pouvaient pas être appréhendées, puisqu'elle était domiciliée à l'étranger, retirait aux contribuables domiciliés à l'étranger toute protection constitutionnelle.

L'augmentation de sa fortune était due essentiellement au fait que les taux d'intérêts avaient baissé. Le fait de considérer que l'année 2013 représentait une situation exceptionnelle revenait à la punir d'avoir effectué des travaux dans le but de se conformer à ses obligations légales.

- 10) Le 12 juin 2017, le TAPI a indiqué ne pas avoir d'observations à formuler.
- 11) Dans ses observations du 23 juin 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.
- 12) Dans sa réplique du 18 août 2017, Mme A\_\_\_\_\_ a persisté dans ses conclusions.
- 13) Le 12 janvier 2018, 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) La recourante soutient qu'en excluant les contribuables domiciliés à l'étranger, l'art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) viole le principe de l'égalité de traitement.
  - a. Cette disposition est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Elle prévoit 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 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.

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 réglementer 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 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).

c. Depuis le dépôt de la réclamation le 31 mars 2015, la chambre administrative a tranché le grief relatif à l'inégalité de traitement dans le cadre de la procédure de recours ouverte contre les bordereaux d'ICC 2012 de la recourante. Selon l'ATA/662/2015 précité, la différence faite 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.

d. En l'espèce, cette jurisprudence doit être confirmée. Dès lors que l'ATA/662/2015 précité est qualifié d'arbitraire par la recourante, les différences évidentes entre les contribuables ayant leur domicile en Suisse et ceux dont le domicile se trouve à l'étranger, seront à nouveau précisées.

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.

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.

Ainsi, ces deux catégories de contribuables se trouvent dans des situations fondamentalement différentes vis-vis de l'AFC-GE.

Partant, ce grief, de même que celui relatif à l'IIC, seront écartés.

- 3) Il est encore nécessaire de déterminer si la taxation litigieuse est confiscatoire.
- 4) 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 pouvoir 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 (ATA/1188/2015 du 3 novembre 2015 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 44 n. 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 ; 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 de la recourante de par son domicilié à l'étranger. 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.

Il sera encore précisé que la situation n'est pas différente de celle de 2012, traitée dans l'ATA/662/2015 précité. En effet, la recourante ne démontre pas que la charge fiscale à laquelle elle doit faire face est confiscatoire sur une longue période. Au contraire, elle a engagé durant ces deux années 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.
- 6) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (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 2 juin 2017 par Madame A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 mai 2017 ;



**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 700.- à la charge de Madame A\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il ne lui 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 Nicolas Merlino, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, M. Thélin, Mme Krauskopf, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

M. Mazza

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :