

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4089/2015-ICC

ATA/168/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 20 février 2018

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame A _____

représentée par Me André Zolty, avocat

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
20 juin 2016 (JTAPI/635/2016)**

EN FAIT

- 1) Madame A_____, domiciliée à Genève, a rempli sa déclaration fiscale 2011 le 17 juillet 2012, faisant état d'un revenu imposable de CHF 107'925.- et d'une fortune imposable de CHF 4'848'142.- pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et d'un revenu imposable de CHF 122'162.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).
- 2) Le 28 octobre 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à Mme A_____ deux bordereaux d'impôts :
 - un bordereau ICC 2011 d'un montant de CHF 86'773.20, retenant un revenu imposable de CHF 107'925.- et une fortune imposable de CHF 7'955'812.-. L'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC), compris dans le montant susmentionné, ascendait à CHF 21'923.20. Une réduction cantonale de CHF 21'120.95 et une réduction communale de CHF 5'630.40 avaient été effectuées au titre du bouclier fiscal.
 - un bordereau IFD 2011 d'un montant de CHF 2'908.-, retenant un revenu imposable de CHF 122'600.-.
- 3) Le 23 novembre 2013, Mme A_____ a élevé réclamation auprès de l'AFC-GE contre le bordereau ICC 2011. Le bouclier fiscal limitant les impôts sur la fortune et le revenu net imposable avait été appliqué. Toutefois, l'IIC avait été ajouté au montant réduit ainsi obtenu, ce qui revenait à la taxer à environ 80 % de son revenu imposable. L'IIC était un impôt sur la fortune et devait être compris dans le bouclier fiscal.
- 4) Le 22 octobre 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de Mme A_____. Les dispositions applicables en matière de bouclier fiscal n'incluaient pas l'IIC.
- 5) Le 23 novembre 2015, Mme A_____ a recouru au Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation et à ce que le bouclier fiscal comprenne l'IIC. À défaut, l'imposition serait confiscatoire, ce d'autant plus si l'on tenait compte de l'IFD.
- 6) Après échange d'écritures dans lesquelles les parties ont persisté dans sa décision pour l'AFC-GE et dans ses conclusions pour Mme A_____, le TAPI a, par jugement du 20 juin 2016, partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation ICC 2011.

L'AFC-GE avait à juste titre considéré que l'IIC n'était pas compris dans les impôts entrant en ligne de compte pour l'application du bouclier fiscal. Toutefois, la

taxation totale de la contribuable, soit l'ICC 2011 et l'IFD 2011 représentait plus de 83 % de son revenu imposable ICC 2011. Compte tenu des bordereaux ICC 2012 d'un montant de CHF 72'224.75 et ICC 2013 d'un montant de CHF 80'483.15, tous deux sur la base d'un revenu imposable nul et d'une fortune imposable respectivement de CHF 7'957'762.- et CHF 9'140'136.-, la taxation 2011 devait être ramenée à 70 % du revenu imposable, à défaut de quoi l'impôt serait confiscatoire.

- 7) Le 25 juillet 2016, l'AFC-GE 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 en tant qu'il constatait le caractère confiscatoire de l'imposition de Mme A_____. Cette dernière n'avait pas apporté la preuve du caractère confiscatoire de l'imposition. Le fait qu'elle ait eu des revenus faibles ou nuls entre 2011 et 2013 s'expliquait notamment par le fait qu'elle avait choisi de procéder à d'importants travaux de réfection de son parc immobilier. Par ailleurs, sa fortune n'avait cessé de croître durant cette période, alors qu'elle était étudiante jusqu'en 2013 et n'avait commencé à exercer une activité lucrative qu'en novembre de cette année-là. Enfin, elle avait procédé au versement bénévole de CHF 30'000.- en 2011, CHF 15'000.- en 2012 et CHF 15'000.- en 2013 à une fondation dont elle-même et ses parents étaient membres du conseil de fondation. Elle avait de la sorte réduit à dessein son revenu imposable. On ne pouvait ainsi considérer que le noyau même de la propriété de Mme A_____ était atteint.
- 8) Le 2 août 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 9) Le 31 août 2016, Mme A_____ a conclu au rejet du recours en reprenant son argumentation antérieure. Elle a en outre conclu à l'annulation du jugement du TAPI dans la mesure nécessaire et à inviter l'AFC-GE à la taxer au titre de l'ICC 2011 à un montant n'excédant pas 60 % de son revenu imposable, IIC et IFD compris ou, à tout le moins, IIC compris.
- 10) Le 11 octobre 2016, l'AFC-GE a persisté dans son argumentation et ses conclusions, relevant en outre que les conclusions de Mme A_____ tendant à reformer le jugement entrepris étaient irrecevables dès lors qu'elle n'avait pas formé recours dans le délai légal.
- 11) Le 14 octobre 2016, la détermination de l'AFC-GE a été communiquée à Mme A_____.
- 12) Le 3 novembre 2016, 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) a. L'objet du litige est de déterminer si la taxation 2011 de la recourante est ou non confiscatoire, la recourante contestant à cet égard la solution adoptée par le TAPI.
b. Faute d'avoir elle-même recouru contre le jugement du TAPI, l'intimée ne peut en revanche plus remettre en cause l'exclusion de l'IIC du champ des impôts entrant en ligne de compte pour l'application du bouclier fiscal. Ses conclusions à cet égard sont irrecevables, l'appel joint étant inconnu en procédure administrative genevoise.

Pour le surplus, on précisera que la solution adoptée par le TAPI a été admise par la chambre de céans (ATA/1201/2017 du 22 août 2017 consid. 14).

- 3) 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 aCst., 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).

La garantie de la propriété 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 ; Ulrich HÄFELIN/Georg MÜLLER/Felix UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6^e éd., 2010, n. 2043 ; Karl VALLENDER, in Bernhard EHRENZELLER et al. [éd.], Die schweizerische Bundesverfassung - Kommentar, vol. I, 2^{ème} éd., 2008, n. 34 ss ad art. 26 Cst. ; Jörg Paul MÜLLER/Markus SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4^{ème} éd., 2008, p. 1041).

Ainsi, selon la jurisprudence, une prétention fiscale ne doit 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, et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 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 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).

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).

- 4) En l'espèce, l'intimée a été mise au bénéfice de l'art. 60 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) à teneur duquel « pour les contribuables domiciliés en Suisse, l'impôt sur la fortune et sur le revenu - centimes additionnels cantonaux et communaux compris - ne peuvent excéder 60 % du revenu imposable. Toutefois, pour ce calcul, le rendement net de la fortune est fixé à au moins 1 % de la fortune nette ». S'il y a lieu à déduction, celle-ci est imputée sur les impôts sur la fortune, centimes additionnels cantonaux et communaux compris, le canton et les communes le supportant proportionnellement à leurs droits (art. 60 al. 4 LIPP).

Ce nonobstant, son imposition totale, IIC et IFD compris, dépasse 80 %, de sorte que le TAPI a retenu qu'elle était confiscatoire, au vu des taxations 2012 et 2013 dépassant 70 % du revenu net imposable, seuil qu'il a estimé ne pouvoir être dépassé.

- 5) Ce raisonnement ne peut être suivi. Il modifie le niveau du bouclier fiscal défini par le législateur cantonal. Les jurisprudences de la chambre de céans sur lesquelles il se fonde, soit les ATA/771/2011 du 20 décembre 2011 et ATA/818/2012 du 4 décembre 2012, ne trouvent pas application in casu car elles visaient précisément deux situations antérieures à l'entrée en vigueur de l'art. 60 LIPP, alors qu'il n'existait pas de mécanisme de bouclier fiscal. La question de savoir s'il y a de l'espace pour un examen du caractère confiscatoire de la taxation en cas d'application de l'art. 60 LIPP peut demeurer indécise, vu ce qui suit.
- 6) Le TAPI a uniquement retenu le pourcentage de la taxation de la recourante pour estimer que l'imposition était confiscatoire. Il n'a pas examiné les

circonstances concrètes du cas d'espèce, dans un contexte où l'intimée, qui avait la charge de la preuve (arrêt du Tribunal fédéral 2C-818/2012 du 21 mars 2013 consid. 6.2), s'était limitée à alléguer le caractère confiscatoire de l'imposition sans aucune démonstration de sa réalité, le seul niveau d'imposition ne suffisant pas à cet égard (ATA/779/2015 du 28 juillet 2015 consid. 5 d ; ATA/781/2015 du 28 juillet 2015 consid. 4c). Or, il ressort du dossier que sur les trois années prises en considération pour apprécier le caractère confiscatoire de la taxation, l'intimée a procédé à d'importants travaux de réfection de son patrimoine immobilier, ce qui correspond à une situation exceptionnelle (ATA/662/2015 du 23 juin 2015 consid. 4d), tandis que sa fortune mobilière et immobilière croissait. Elle a en outre procédé volontairement à des versements à une fondation avec laquelle elle-même et ses parents ont des liens entraînant une diminution de ses revenus. Dans ces circonstances, force est de constater que l'intimée n'a pas démontré que la taxation litigieuse porte atteinte au noyau même de la garantie de la propriété.

- 7) Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Le jugement querellé sera annulé en tant qu'il retient que la taxation 2011 de l'intimée est confiscatoire et retourne le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation. Il sera confirmé pour le surplus, le bordereau ICC 2011 le sera également.
- 8) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'intimée (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 25 juillet 2016 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 juin 2016 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 juin 2016 en tant qu'il admet partiellement le recours de Madame A_____ du 23 novembre 2015 sur le caractère confiscatoire de sa taxation pour les impôts cantonaux et communaux 2011 et renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision ;

le confirme pour le surplus ;

confirme le bordereau d'impôts cantonaux et communaux 2011 du 28 octobre 2013 ;

met à la charge de Madame A_____ un émolument de CHF 1'000.- ;

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 l'administration fiscale cantonale, à Me André Zolty, avocat de Madame A_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Junod, présidente, Mme Krauskopf et M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :