

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1932/2008-ICCIFD

ATA/771/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 20 décembre 2011

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur G _____

représentés par Pricewaterhousecoopers S.A., mandataire

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 30 août 2010 (DCCR/1223/2010)

EN FAIT

1. Madame et Monsieur G_____ (ci-après : les époux G_____) sont contribuables à Genève.

2. Relativement à l'année 2005, ils ont déclaré avoir perçu :
 - CHF 24'703.- au titre de revenu brut de l'activité dépendante,
 - CHF 30'216.- au titre de revenu brut de l'activité indépendante,
 - CHF 261.- au titre de revenu mobilier de M. G_____ ,
 - CHF 221'910.- au titre de revenu mobilier de Mme G_____ ,
 - CHF 170'501.- au titre de fortune brute mobilière pour M. G_____ ,
 - CHF 15'928'640.- au titre de fortune brute mobilière pour Mme G_____ ,
 - CHF 178'016.- (revenu au sens de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC)) au titre de revenu immobilier du couple,
 - CHF 179'886.- (revenu au sens de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD)) au titre de revenu immobilier du couple,
 - CHF 4'368'949.- au titre de fortune immobilière du couple,
 - CHF 8'002.- au titre d'autres revenus et fortune.

3. Par bordereaux de taxation du 30 janvier 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a fixé l'IFD à CHF 32'953.- et l'ICC à CHF 272'916,10, le premier sur la base d'un revenu imposable de CHF 344'300.- au taux de CHF 344'900.- et le second sur la base d'un revenu imposable de CHF 310'329.- au taux de CHF 310'628.- et d'une fortune imposable de CHF 19'937'453.- au taux de CHF 20'350'715.-.

L'impôt se décompose comme suit :

- CHF 77'247,90 d'ICC sur le revenu ;
- CHF 191'631,50 d'ICC sur la fortune ;
- CHF 25.- de taxe personnelle ;
- CHF 4'011,70 d'impôt immobilier complémentaire ;
- CHF 32'953,55 d'IFD sur le revenu.

4. Par courrier du 28 février 2008, les époux G _____ ont formé réclamation contre les deux bordereaux de taxation précités au motif que la charge fiscale représentait 98,56 % de leur revenu imposable de l'année 2005. L'imposition était donc de nature confiscatoire et portait atteinte à la garantie de la propriété. Ils demandaient par conséquent que leur imposition soit limitée à 70 % de leur revenu imposable. Pour le surplus, ils n'ont pas contesté les montants retenus par l'AFC.
5. Par décision du 17 avril 2008, l'AFC a rejeté la réclamation et les a informés qu'elle maintenait sa taxation telle que figurant dans les bordereaux de taxation du 30 janvier 2008.
6. Les époux G _____ ont recouru le 28 mai 2008 auprès de la commission de recours en matière d'impôts, remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) et devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Une imposition de CHF 305'869,65, et atteignant 98,56 % du revenu imposable était de nature confiscatoire. Le Tribunal fédéral avait retenu qu'une imposition s'élevant à hauteur de 60 % de la plus-value réalisée par un contribuable n'était pas confiscatoire. Des tribunaux cantonaux avaient en revanche considéré qu'une imposition à hauteur de 70 % l'était. A défaut de jurisprudence genevoise, ils considéraient que cette limite de 70 % devait aussi trouver application à Genève.
7. L'AFC a répondu par courrier du 20 novembre 2008. Il était pris acte que le calcul des montants imposables n'était pas remis en cause. Le Tribunal fédéral et la doctrine admettaient la nature confiscatoire de l'imposition dans des situations exceptionnelles. En l'espèce, l'imposition représentait 1,36 % de la fortune imposable, et 25 % du revenu des époux G _____. Elle n'était par conséquent pas confiscatoire.
8. Par décision du 30 août 2010, communiquée aux parties par courrier du 6 septembre 2010, la commission a partiellement donné raison aux époux G _____. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11) ne pouvait pas faire l'objet d'un contrôle de conformité avec la Constitution fédérale du 18 décembre 1998 (Cst féd. - RS 101). De ce fait, l'imposition basée sur la LIFD ne pouvait être revue. En revanche, l'imposition cantonale était contraire à la garantie de la propriété au sens de l'art. 26 al. 2 Cst. De plus, elle allait à l'encontre de l'art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08), entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2011. En effet, dès lors que les époux G _____ étaient contraints de puiser dans leur fortune pour assurer leur entretien, l'imposition était confiscatoire. Par analogie avec l'art. 60 LIPP, la limite de l'imposition confiscatoire équivalait à 60 % du revenu net imposable. Le dossier était renvoyé à l'AFC pour qu'elle procède à un nouveau calcul.

9. Par un recours déposé le 6 octobre 2010 auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011, la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), l'AFC a demandé l'annulation de la décision précitée. Celle-ci était arbitraire car fondée sur un article de loi qui n'était pas encore entré en vigueur. En outre, la jurisprudence récente en matière d'impôt confiscatoire n'avait pas été appliquée. Seule une atteinte excessivement lourde à la fortune permettait de considérer une imposition comme confiscatoire. Tel n'était pas le cas en l'espèce. Enfin, les calculs effectués par la commission étaient erronés.

10. Par courrier du 8 novembre 2010, les époux G_____ ont répondu, faisant valoir que les montants retenus comme revenus imposables au titre de l'ICC et de l'IFD ne représentaient pas la réalité de ce qu'ils avaient perçu ou des charges qu'ils avaient connues. Si la totalité de leurs charges avait été prise en compte, le pourcentage d'imposition représentait 111,16 % de leurs revenus.

Pour le surplus, leurs taxations des années antérieures et postérieures à 2005 avaient oscillé entre 76,23 % et 106,31 % de leur revenu annuel net. L'art. 60 al. 1 LIPP n'avait pas été appliqué avec effet rétroactif par la commission, mais elle s'en était inspirée. Ce principe devait être approuvé. En revanche, le correctif imposé par ledit article, soit de prendre en compte un revenu correspondant à 1 % de rendement de la fortune nette, devait être rejeté car il conduirait à nouveau à un impôt confiscatoire.

Etaient jointes à leurs écritures plusieurs annexes, constituant des comparaisons entre les revenus/fras effectifs et les revenus/déductions fiscalement admis, un récapitulatif selon les avis de taxation notifiés par l'AFC et des taxations ouvertes.

11. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ – E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de Justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif le 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Selon l'art. 190 Cst féd., le Tribunal fédéral et les autres autorités sont tenus d'appliquer les lois fédérales et le droit international.

Cette disposition fonde une restriction importante du contrôle des normes en Suisse, en ce sens que les lois formelles de la Confédération et le droit international, quels que soient les rapports qu'ils entretiennent avec la Constitution et entre eux, doivent être appliqués (A. AUER, G. MALINVERNI, M. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. 1, Staempfli Editions S.A. Berne, 2000, § 1814).

Aussi, si les lois cantonales sont soumises au contrôle constitutionnel stricto sensu, tel n'est pas le cas des lois fédérales.

3. Eu égard à ce qui précède, la chambre de céans ne peut entrer en matière s'agissant de l'impôt fédéral direct 2005. Le jugement de la commission sera confirmé sur ce point.

4. 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 ».

Enfin, 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.

5. L'art. 26 al. 1 Cst féd. consacre le principe de la garantie de la propriété. Selon la doctrine, la garantie de la propriété assurée par l'ancien art. 22ter Cst féd., aujourd'hui repris par l'art. 26 al. 2 Cst féd., 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 (J.-M. 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 (D. YERSIN, Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires, in publications de l'Institut suisse de droit comparé, vol. 12, Zürich 1990, p. 278 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2^{ème} édition, Helbing et Lichtenhahn, 2002, p. 33).

6. Selon la doctrine, la Cour constitutionnelle allemande a donné un élément de réponse quant à la manière de déterminer le seuil d'imposition compte tenu de l'ensemble des circonstances et des contributions publiques applicables, au-delà duquel l'imposition devient confiscatoire. Cette dernière a tenté de définir selon des critères actuels quelle est la « portion de son bien » que chaque citoyen doit donner à l'Etat dans un système d'économie privée. Elle a considéré, en relation avec l'imposition de la fortune, que le rendement de celle-ci constituait la limite supérieure de l'imposition. La charge fiscale constituée par l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune ne doit pas porter atteinte au patrimoine qui représente la source du revenu. Ce patrimoine bénéficie de la garantie de la propriété, ce qui interdit de frapper de l'impôt un rendement théorique ; seul le rendement effectif peut être soumis à une imposition. Ainsi, l'impôt sur la fortune, dans la mesure où il frappe un patrimoine qui, par nature, ne produit pas un revenu, comme une collection de tableaux, atteint la substance de la propriété. Au surplus, le principe de la proportionnalité de l'impôt aux facultés contributives veut que l'impôt sur la fortune saisisse non pas le capital lui-même, mais le revenu qu'il produit. (...) La Cour constitutionnelle allemande a estimé que la charge fiscale de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune ne pouvait dépasser 50 %, les biens affectés à l'usage courant devant faire l'objet d'un traitement plus favorable, de manière à permettre au contribuable d'organiser sa vie courante comme il l'entend (J.-M. RIVIER, *op. cit.*, p. 90-91).

7. En l'espèce, les époux G_____ ont fait l'objet d'une taxation totale, fédérale, cantonale et communale, de CHF 305'869,65 pour la période fiscale 2005. Le revenu brut pour cette même période s'est monté à CHF 441'360.- et le revenu imposable ICC à CHF 310'329.-. Leur fortune nette était de CHF 30'350'714.- et leur fortune imposable (ICC) de CHF 19'937'453.-.

Ainsi, leur imposition totale, tant sur le revenu que sur la fortune, équivaut donc à 98,56 % de leur revenu imposable ICC (CHF 310'329.-).

Le pourcentage que représente l'imposition porte une atteinte grave à la propriété des recourants dans la mesure où ils sont contraints, une fois leur impôt acquitté, de vivre de leur fortune. L'imposition épuise donc la substance de l'objet imposable et empêche sa reconstitution. Il convient donc de la considérer comme confiscatoire.

Par ailleurs, les époux G_____ ont démontré que les impositions relatives aux périodes fiscales 2002 à 2009 ont oscillé entre 75 et 90 % du revenu net imposable ICC.

Il appert que l'atteinte s'inscrit aussi dans la durée.

8. Le caractère confiscatoire de l'ICC 2005 sera reconnu et la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative sera confirmée sur ce point, ce d'autant plus que l'AFC n'a pas soutenu – et rien dans le dossier ne le démontre – que les époux G_____ auraient réduit leur revenu pour bénéficier d'un quelconque bouclier fiscal.
9. S'agissant de la détermination du pourcentage de la charge fiscale admissible, il n'apparaît pas arbitraire, à défaut de jurisprudence établie en la matière, de s'inspirer du nouvel art. 60 LIPP. Cependant, tant dans leur réclamation du 28 février 2008 que leur recours du 28 mai 2008, les époux G_____ ont conclu à ce que l'imposition totale, correspondant à l'ICC sur le revenu, l'imposition sur la fortune ainsi que l'impôt immobilier complémentaire n'excède pas 70 % de leur revenu imposable.

En déterminant le pourcentage de la charge fiscale admissible à hauteur de 60 %, la commission a jugé *ultra petita*. Sa décision sera donc annulée sur ce point. L'imposition finale ICC 2005 ne pourra excéder au total 70 % du revenu net imposable, étant précisé que pour ce calcul, le rendement net de la fortune sera fixé au moins à 1 % de la fortune nette, ceci dans l'esprit de la volonté du législateur lors de l'adoption de l'art. 60 LIPP.

10. Eu égard à ce qui précède, le bordereau de taxation IFD du 30 juin 2008 sera confirmé et la décision de la commission confirmée sur ce point.

En revanche, le bordereau de taxation ICC du 30 juin 2008 sera annulé et le dossier renvoyé à l'AFC, afin qu'elle en notifie un nouveau, conforme aux considérants ci-dessus.

11. Vu la nouvelle teneur de l'art. 87 al. 1 LPA, en vigueur depuis le 27 septembre 2011, aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC, quand bien même elle succombe dans une large mesure. Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée Mme et M. G _____, à charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 octobre 2010 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 30 août 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

l'admet partiellement ;

confirme la décision du 30 août 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative en tant qu'elle porte sur le bordereau de taxation IFD 2005 du 30 janvier 2008 ;

annule le bordereau de taxation ICC 2005 du 30 janvier 2008 ;

annule la décision sur réclamation du 17 avril 2008 relative à la taxation ICC 2005 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation ICC 2005 dans le sens des considérants ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'500.- à Madame et Monsieur G _____, à charge de l'Etat de Genève ;

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.

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à Pricewaterhousecoopers, mandataire des intimés ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod, MM. Verniory et Dumartherey, juges, M. Bonard, juge suppléant.

Au nom de la chambre administrative :

La greffière-juriste :

C. Derpich

La présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :