

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2050/2016-ICCIFD

ATA/459/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 mai 2018

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

représenté par Me Ingrid Iselin Zellweger, avocate

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
15 juin 2017 (JTAPI/645/2017)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____, né le _____ 1986, célibataire, est domicilié _____, avenue D_____ à Genève.

Sa mère, feu Madame B_____, est décédée le _____ 2012. Elle a laissé comme héritiers son époux, Monsieur C_____ et lui-même.

Selon la déclaration de succession du 3 janvier 2013, feu Mme B_____ était propriétaire de deux biens immobiliers à Genève, soit l'appartement à la rue D_____ occupé par son fils, d'une valeur vénale de CHF 550'000.- et une villa à Collonges-Bellerive, d'une valeur vénale de CHF 3'900'000.-.

- 2) Le 2 juillet 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié aux héritiers de feu Mme B_____ un bordereau de droits de succession qui répartissait l'avoir successoral imposable totalisant CHF 4'450'000.- à raison d'un quart pour M. C_____ (CHF 1'112'500.-) et de trois quarts pour M. A_____ (CHF 3'337'500.-). L'impôt était nul dès lors que les héritiers appartenaient à la première catégorie d'héritiers.

- 3) Par ordonnance du 29 octobre 2013 (HAL/NS/C/1_____), la Justice de paix, statuant sur requête de M. A_____, a instauré une mesure de représentation d'hoirie pour la partie immobilière sise en Suisse de la succession et a désigné un représentant d'hoirie, lequel avait pour mission la gestion et l'administration de l'appartement et de la villa. Par ordonnance du 18 septembre 2014, le représentant d'hoirie a été désigné.

- 4) Par courrier du 23 janvier 2015, faisant suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 16 octobre 2014, M. A_____ a confirmé que les héritiers n'arrivaient pas à se mettre d'accord sur le mode de partage des biens successoraux. Il ne pouvait dès lors jouir de la villa et il n'avait aucune assurance d'en hériter un jour.

- 5) Par bordereau d'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2013 du 28 janvier 2016, l'AFC-GE a taxé M. A_____, retenant un revenu imposable de CHF 31'275.- et une fortune imposable de CHF 3'221'661.-, soit CHF 369'990.- pour l'immeuble à Genève et CHF 2'851'671.- pour l'immeuble à Collonges-Bellerive. L'ICC a été arrêté à CHF 31'726,45, impôt immobilier complémentaire de CHF 3'337.50 compris, et la contribution ecclésiastique à CHF 990.-.

Par bordereau d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2013 du 28 janvier 2016, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé M. A_____, arrêtant l'IFD à CHF 145.70.

L'AFC-GE a intégré à la fortune immobilière du contribuable, 75 % de la valeur fiscale de l'appartement et de la villa et a inclus dans son revenu 75 % de la valeur locative de l'appartement. L'AFC-GE n'a pas taxé le contribuable sur les revenus perçus de la location de la villa.

- 6) Le 26 février 2016, M. A_____ a élevé réclamation contre les bordereaux précités, concluant à leur annulation.

De nouveaux bordereaux devaient être émis, conformes à sa capacité contributive et tenant compte uniquement de son revenu salarial et du revenu de sa fortune mobilière pour des montants nets pour l'ICC de CHF 24'553.- et pour l'IFD de CHF 25'938.-. M. A_____ ne disposait d'aucune fortune imposable.

En effet, l'AFC-GE avait tenu compte des biens immobiliers appartenant à l'hoirie de sa mère, alors que la succession faisait l'objet d'un litige, de sorte qu'il n'était actuellement pas possible de déterminer sa part d'héritage. Il avait été imposé sur des éléments dont il ne pouvait librement disposer. Le montant d'impôts qui lui était réclamé était supérieur à ses revenus bruts.

- 7) Par décisions du 12 mai 2016, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

- 8) Le 20 juin 2016, M. A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions du 12 mai 2016, concluant à leur annulation, subsidiairement, à ce que la valeur de la villa soit arrêtée à CHF 2'520'000.-.

Il a repris les arguments développés dans sa réclamation. Il devait être imposé conformément à sa capacité contributive. Le droit à des conditions minimales d'existence ne lui serait donc plus garanti après le paiement d'une telle somme d'impôts.

- 9) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Au 31 décembre 2013, M. A_____ avait déjà acquis la propriété d'une part de la succession de sa mère. L'AFC-GE pouvait ainsi imposer cette part de succession au titre de la fortune, quand bien même la part de M. A_____ n'était ni disponible, ni définitivement fixée en raison du litige entre les héritiers.

L'impôt ne pouvait être qualifié de confiscatoire. Les droits de propriété n'étaient pas retirés au contribuable. Il s'agissait de circonstances particulières qui ne s'inscrivaient pas dans la durée.

Compte tenu des faibles revenus déclarés par le contribuable, l'application du bouclier fiscal au cas d'espèce avait été examinée. Le rendement minimum de fortune, soit 1 % de la fortune nette avant déduction sociale, s'élevait à CHF 33'045.-. En y ajoutant les autres éléments de revenus, le montant

déterminant pour l'application du bouclier correspondait à 60 % de CHF 57'572.-, soit CHF 34'543.20. Ce montant était supérieur à celui des impôts, soit CHF 28'263.95. Par conséquent, il n'y avait pas lieu de diminuer l'imposition de M. A_____.

- 10) Par jugement du 15 juin 2017, le TAPI a partiellement admis le recours. L'AFC-GE ayant admis de le dégrever, le recours contre l'impôt ecclésiastique était en effet devenu sans objet.

M. A_____ avait acquis de plein droit la propriété en main commune de sa part dans la succession testamentaire de sa mère à compter du décès le 24 février 2012. Il était ainsi tenu de la déclarer en 2013. Au 31 décembre 2013, il était donc propriétaire en main commune avec son beau-père de l'appartement et de la villa. Il se justifiait de taxer la valeur fiscale de ces biens à hauteur de la part successorale de M. A_____, soit 75 %.

Dès lors que l'ICC du contribuable, totalisant CHF 28'263.25, n'excédait pas le montant minimum du bouclier fiscal, à savoir CHF 34'543.20, M. A_____ ne pouvait bénéficier de l'application du bouclier fiscal.

Pour l'année 2013, les impôts mis à la charge du contribuable, comprenant l'IFD et l'ICC, se chiffraient, selon les bordereaux entrepris, à CHF 31'883.45 (CHF 145.70 + CHF 31'737.75). L'imposition globale n'excédait donc pas le revenu bouclier du contribuable, de CHF 34'543.20.

- 11) Par acte du 19 juillet 2017, M. A_____ a interjeté recours contre le jugement précité auprès de la chambre administrative de la Cour de justice, concluant à son annulation et à ce qu'il soit donné acte à l'AFC-GE de notifier de nouveaux bordereaux de taxations définitives 2013 en matière d'ICC et IFD, en constatant que la charge fiscale globale pour 2013 devait être de CHF 0.-.

Le jugement du TAPI violait les principes constitutionnels de la garantie de la propriété et de la garantie à des conditions minimales d'existences, de l'imposition selon la capacité contributive du contribuable et de l'interdiction de l'arbitraire.

La notion d'impôt confiscatoire était indépendante du bouclier fiscal. La Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) étant d'un rang supérieur à toutes les lois fédérales et cantonales, l'interdiction d'une imposition confiscatoire consacrée par l'art. 26 Cst. s'appliquait dans toute la Suisse, tandis que le bouclier fiscal était une notion cantonale qui ne s'appliquait qu'aux impôts cantonaux et constituait un frein à l'impôt cantonal sur la fortune. C'était donc à tort que le TAPI se basait sur le revenu fictif déterminant le bouclier fiscal pour nier l'existence du caractère confiscatoire de la charge fiscale globale de M. A_____ (ICC et IFD) pour la

période fiscale 2013. L'appréciation du caractère confiscatoire de l'imposition devait se faire sur la base de la charge fiscale globale du contribuable.

Or, la charge fiscale globale de M. A_____, qui était de condition très modeste, représentait 101,88 % du revenu net retenu par l'AFC-GE dans sa décision de taxation ICC, respectivement 98,75 % de ses revenus bruts effectifs. M. A_____ devrait s'endetter pour payer ses impôts, sachant qu'il n'avait pas de fortune personnelle et qu'il ne pouvait vendre les actifs de la succession avant la clôture du litige l'opposant à son beau-père. Dans ces conditions, le droit à des conditions minimales d'existence (art. 12 Cst.) ne serait plus garanti.

L'application par analogie de l'art. 93 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1) et les normes d'insaisissabilité pour l'année 2016 conduisaient à la conclusion que M. A_____, après le paiement de ses impôts, devrait disposer au moins d'un montant annuel de CHF 14'400.- pour garantir son minimum vital. Le caractère confiscatoire de la charge fiscale 2013 qui s'élevait à CHF 31'863.05 était donc évident. Le droit à des conditions minimales d'existence ne serait donc plus garanti après le paiement des impôts.

Le principe de l'imposition selon la capacité économique n'était pas non plus respecté dans la mesure où le montant d'impôt réclamé était supérieur aux revenus bruts du recourant, lesquels s'élevaient à CHF 32'265.-. En outre, il était imposé sur les actifs de la succession dont il ne pouvait actuellement librement disposer.

- 12) Le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observation.
- 13) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le revenu et la fortune imposables retenus par l'AFC-GE étaient admis. M. A_____ contestait uniquement l'appréciation du TAPI s'agissant du caractère non confiscatoire de l'imposition. Les montants d'impôts étaient certes importants au regard des revenus du contribuable en 2013, mais l'on ne saurait considérer qu'ils atteignaient la propriété dans sa substance au point que l'essentiel des droits de propriété était en fait retiré au contribuable, et ce sur une assez longue période et en l'absence de circonstances particulières. L'imposition du contribuable n'était pas confiscatoire.

- 14) Dans sa réplique du 14 décembre 2017, M. A_____ a persisté dans ses conclusions.

Depuis le décès de sa mère le 24 février 2012, il n'avait pas pu jouir de sa part héréditaire. Il s'agissait de circonstances particulières, qui s'inscrivaient dans la durée. Elles persistaient depuis cinq ans et on ne pouvait présager la fin du litige.

La durée de l'atteinte au droit de la propriété ne saurait à elle seule exclure le caractère confiscatoire de l'imposition. Dès lors que M. A_____ devrait s'endetter pour payer ses impôts et recourir à l'assistance sociale pour avoir accès aux conditions minimales d'existence, l'atteinte au droit de la propriété était particulièrement grave, de sorte que l'on ne pouvait nier le caractère confiscatoire de l'impôt.

- 15) Sur quoi, 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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
- 2) Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable (ATF 141 I 70 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_68/2016 du 2 juin 2017 consid. 5.1). De plus, il ne suffit pas que les motifs de la décision attaquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 141 I 49 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_199/2015 du 31 mai 2016 consid. 6.1).
- 3) En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., 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 (ATF 140 II 157 consid. 7.1).

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 et les références citées). 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_582/2013 du 2 mai 2014 consid. 6.2.1).

En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1 ; ATA/1488/2017 du 14 novembre 2017) ; il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale ; ATF 122 I 305 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1). Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 133 I 206 consid. 6.1).

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/126/2018 du 6 février 2018), 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).

- 4) 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). 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) 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).

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/125/2018 du 6 février 2018 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 44 n. 44).

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).

Au plan cantonal, la chambre de céans a jugé confiscatoire une imposition totale sur le revenu et la fortune représentant 98,5 % du revenu imposable des recourants, dont la situation sur ce point était durable (ATA/771/2011 du 20 décembre 2011 consid. 9). Elle est arrivée à la même conclusion s'agissant d'une imposition totale, tant sur le revenu que sur la fortune, équivalant à 92.36 % du revenu imposable ICC de la contribuable, ce qui épuisait la substance de l'objet imposable et empêchait sa reconstitution, l'atteinte s'inscrivant au demeurant dans la durée (ATA/818/2012 du 4 décembre 2012 consid. 9). En revanche, la chambre administrative a nié, à de nombreuses reprises, le caractère confiscatoire de l'imposition en présence de situation exceptionnelle ou qui ne s'inscrivait pas dans la durée (ATA/329/2018 du 10 avril 2018 ; ATA/168/2018 du 20 février 2018 ; ATA/1264/2015 du 24 novembre 2015 ; ATA/662/2015 du 23 juin 2015).

- 5) Au 1^{er} janvier 2011, le législateur genevois a décidé d'étendre la protection du patrimoine des justiciables et de concrétiser le principe de l'interdiction confiscatoire avec l'entrée en vigueur d'un nouvel art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Cette disposition prévoit une limite fixe de taxation en pourcent et permet ainsi la mise en place du bouclier fiscal à Genève.

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 (art. 60 al. 1 LIPP).

- 6) En l'espèce, le bordereau de droits de succession du 2 juillet 2013, qui confirme les droits du recourant dans la succession de sa mère à hauteur de 75 %, n'a pas été contesté. Le recourant de s'oppose pas au revenu et à la fortune imposables retenus par l'AFC-GE. Le recours est dirigé contre l'appréciation du TAPI quant au caractère non confiscatoire de l'imposition.

Dans le calcul qu'il présente de sa charge fiscale et dont l'objectif est de démontrer le caractère confiscatoire des bordereaux d'impôts litigieux, le recourant ne tient pas compte de sa part d'héritage. Or, depuis le décès de sa mère le 24 février 2012, il est propriétaire de 75 % de la valeur des deux biens immobiliers dont il a hérité. Ainsi, au 31 décembre 2013, le recourant avait déjà

acquis la propriété de sa part de succession. L'AFC-GE ne pouvait l'ignorer au moment de l'imposer.

La notion de bouclier fiscal a été introduite afin de concrétiser au niveau cantonal le principe de l'interdiction confiscatoire, offrant ainsi au contribuable genevois une protection complémentaire. Par conséquent, dans l'appréciation globale du caractère confiscatoire de l'impôt, l'autorité intimée pouvait s'y référer.

Le litige opposant les héritiers est une circonstance extraordinaire qui ne s'inscrit pas dans la durée et dont l'AFC-GE doit faire abstraction. Les biens de la succession ne peuvent être bloqués que pour un certain temps. Les héritiers ont la possibilité de demander le partage de la succession, protégée dans l'intervalle par la nomination d'un représentant d'hoirie. Or, à ce jour, aucun héritier n'a déposé d'action en partage. Le recourant maintient ainsi la situation inconfortable dans laquelle son inaction le laisse.

Le recourant devra payer des montants d'impôt certes importants au regard de ses revenus 2013. Toutefois, ils n'atteignent pas la propriété dans sa substance sur une longue période.

Pour ces motifs, l'imposition ne peut être qualifiée de confiscatoire.

Les taxations litigieuses sont conformes aux dispositions légales applicables et donc identiques à celles de tout autre contribuable placé dans une situation similaire. Les principes de l'égalité de traitement et de la capacité économique sont ainsi respectés. Le recourant conserve la possibilité de trouver avec l'AFC-GE un arrangement de paiement dans l'attente de pouvoir bénéficier de sa fortune.

Par conséquent, le recours est rejeté.

- 7) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). 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 19 juillet 2017 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 juin 2017 ;

au fond :

le rejette ;

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

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 Ingrid Iselin Zellweger, avocate du recourant, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mmes Krauskopf et Payot Zen-Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

K. De Lucia

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :