RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2469/2020-ICC **ATA/97/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 1er février 2022

4ème section

dans la cause

Madame A_____
représentée par Me Frédéric Vuilleumier, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 mars 2021 (JTAPI/293/2021)

EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 2013 de Madame A_____, qui était domiciliée à Genève jusqu'au 30 juin 2013. Elle s'est ensuite établie à B_____ où elle a rejoint son mari, Monsieur A_____, lequel avait quitté Genève le 31 décembre 2012.

2) a. La contribuable et son époux étaient actionnaires uniques (soit 50 % chacun) de la société C_____, sise aux D_____ (ci-après : C_____).

b. Le 27 janvier 2010, C_____ a vendu 51 % du capital-actions de la société E_____ (ci-après : E_____) au prix de USD 190'900'000.- (CHF 177'936'554.-).

c. Le 19 février 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé la contribuable et son époux de l'ouverture de procédures de rappel et soustraction d'impôt pour les années 2004 à 2010 et d'une procédure en tentative de soustraction pour les années 2011 à 2012.

Sur la base des informations à disposition de l'AFC-GE, les contribuables n'avaient jamais déclaré leurs actions C_____, ainsi qu'un compte auprès de la banque F_____ en G_____, durant ces périodes fiscales. Afin de le vérifier, ils étaient invités à fournir divers renseignements et pièces justificatives (comptes de la société C_____ et relevés annuels du compte bancaire F_____ au 31 décembre de chaque année).

d. Le 18 décembre 2018, l'AFC-GE a informé les contribuables que les procédures relatives aux années 2005 à 2012 étaient désormais terminées et leur a remis des bordereaux de rappel d'impôt ICC/IFD 2005 à 2010, des bordereaux de taxation ICC/IFD 2011 et 2012, ainsi que des bordereaux d'amende ICC/IFD 2008 à 2010 et ICC 2011 et 2012.

3) Le 20 décembre 2018, l'AFC-GE a informé la contribuable de l'ouverture d'une procédure en tentative de soustraction pour l'année fiscale 2013. La part d'actions dans la société C_____ n'avait pas été déclarée. Un délai lui était accordé pour formuler d'éventuelles observations.

4) Le 24 mars 2020, l'AFC-GE a informé la contribuable que les procédures de taxation et pour tentative de soustraction concernant l'année fiscale 2013 étaient désormais terminées et lui a remis des bordereaux de taxation ICC/IFD 2013, ainsi qu'un bordereau d'amende ICC 2013.

L'ICC 2013 de CHF 462'573.70 était basé sur un revenu imposable de CHF 579'105.- au taux de CHF 1'371'428.- et d'une fortune imposable de

CHF 116'572'891.- au taux de CHF 121'358'936.-. Calculé sur un revenu imposable de CHF 532'000.- au taux de CHF 1'300'600.-, l'IFD 2013 s'élevait à CHF 60'872.-.

L'AFC-GE avait ajouté à la fortune imposable de la contribuable le 50 % des actions C_____ pour un montant de CHF 84'489'580.-. Ce montant correspondait au 50 % du produit de la vente des actions E_____ de USD 190 millions, soit USD 95 millions convertis au taux de change de 0.889364.

L'amende ICC 2013 a été fixée à une fois l'impôt soustrait, mais réduite aux deux tiers de celui-ci, dès lors qu'il s'agissait d'une tentative de soustraction. Son montant était de CHF 99'515.-.

5) Le 20 avril 2020, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux de taxation et d'amende ICC 2013.

Le montant pris en considération par l'AFC-GE était inexact dans la mesure où il fallait retrancher USD 6'500'000.- du prix de vente exact de USD 190'900'000.-, comme perte de bonus payé à son mari.

En outre, le calcul du bouclier fiscal était contesté car erroné.

6) Par courriel du 28 mai 2020, l'AFC-GE a remis à la contribuable un tableau détaillant le calcul du bouclier fiscal.

7) Le 28 mai 2020, l'AFC-GE a informé la contribuable de son intention de péjorer sa taxation 2013 et de revoir en conséquence l'amende ICC 2013.

Sur la base des informations contenues dans sa réclamation du 20 avril 2020, la nouvelle valeur des actions C_____ s'élevait désormais à CHF 84'889'794.- au lieu de CHF 84'489'580.-. Un délai lui était accordé pour formuler d'éventuelles observations.

8) Par décision sur réclamation du 21 juillet 2020, l'AFC-GE a modifié en défaveur de la contribuable ses bordereaux de taxation et d'amende ICC 2013.

Selon le bordereau rectificatif joint à la décision sur réclamation, l'ICC 2013 s'élevait à CHF 463'766.25 sur la base d'un revenu imposable de CHF 579'103.- au taux de CHF 1'371'428.- et d'une fortune imposable de CHF 116'972'739.- au taux de CHF 121'759'150.-. L'amende ICC 2013 pour tentative de soustraction se montait quant à elle à CHF 100'310.-, ce qui correspondait aux deux tiers une fois l'impôt soustrait.

9) Le 13 août 2020, les contribuables ont recouru contre la décision sur réclamation relative aux années fiscales 2005 à 2012 auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Ce recours a été enregistré

sous le numéro A/2397/2020 et a ensuite donné lieu a un jugement du TAPI du 22 mars 2021 admettant partiellement le recours et annulant certaines reprises d'impôt. Sur recours des contribuables, la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) a confirmé le jugement du TAPI (ATA/1289/2021 du 23 novembre 2021).

10) Par acte du 19 août 2020, la contribuable a interjeté recours auprès du TAPI contre la décision sur réclamation du 21 juillet 2020, relative aux bordereaux de taxation et d'amende ICC 2013. Elle a conclu à ce que l'AFC-GE établisse de nouveaux bordereaux de taxation et d'amende ICC 2013. La valeur de 50 % des titres C_____ devant être estimée à CHF 81'999'360.- dans le cadre de la détermination de la fortune mobilière de la recourante pour l'année fiscale 2013.

S'agissant du calcul du bouclier fiscal, l'AFC-GE aurait dû prendre en considération le montant pris pour le taux déterminant pour le revenu mondial de CHF 1'371'428.- au lieu de CHF 685'714.- correspondant au taux déterminant pour le revenu en cas de splitting. Celui-ci n'était pas déterminant dans le cadre du calcul du bouclier fiscal. Dans le cas contraire, cela conduirait à une double annualisation, qui divisait quasiment par deux l'effet du bouclier fiscal.

11) Le 30 novembre 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et prié le TAPI de bien vouloir se référer à sa décision sur réclamation du 21 juillet 2020, laquelle décrivait complètement sa position et était justifiée par le chargé de pièces annexé à sa réponse.

12) Par jugement du 22 mars 2021, le TAPI a partiellement admis le recours de la contribuable sur l'estimation des titres C_____ à prendre en compte dans la détermination de la fortune mobilière de l'année 2013.

Le TAPI a écarté le grief concernant le calcul du bouclier fiscal et considéré que le mode de calcul tel que produit par l'AFC-GE, correspondait au but et à l'esprit de la loi ainsi qu'à la pratique de l'AFC-GE.

13) Par acte mis à la poste le 21 avril 2021, la contribuable a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement du TAPI, concluant à son annulation s'agissant du calcul du bouclier fiscal et a sa confirmation pour le surplus.

Le calcul de l'impôt en lien avec le bouclier fiscal, tel qu'il ressortait du tableau de l'AFC-GE produit dans un courriel du 28 mai 2020, et plus précisément de la partie (cinquième encadré) intitulée : « calcul du bouclier », était erroné.

Il convenait de prendre en considération le taux déterminant pour le revenu de CHF 1'371'428.-, le taux pour le splitting n'étant pas déterminant dans le cadre du calcul du bouclier fiscal. Si le calcul de l'AFC-GE était accepté, cela conduirait à prendre en compte à deux reprises, dans le cadre du calcul du bouclier, une

période fiscale sur six mois avec pour effet une double annualisation, alors qu'il ne devrait y en avoir qu'une seule. Cette double annualisation conduisait à diviser quasiment par deux l'effet du bouclier.

Le montant de revenu déterminant pour le taux de CHF 1'371'428.- qui était par ailleurs le taux utilisé pour calculer les impôts dus, devait également être celui utilisé dans le cadre du calcul du bouclier fiscal. Le taux du splitting, soit CHF 685'714.-, ne pouvait pas être pris en compte.

La seule correction demandée était donc de considérer dans le cinquième encadré, pour le taux déterminant pour le revenu (« Admis/Taux »), le montant de CHF 1'371'428, au lieu de celui de CHF 685'714.-. Cette correction effectuée, le bouclier fiscal aurait pour effet une réduction de l'impôt d'environ CHF 423'000.-.

14) Le 27 mai 2021, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet.

La méthode appliquée pour le calcul du bouclier fiscal, reprenant le tableau figurant au dossier, était décrite de manière détaillée.

Le taux déterminant pour l'imposition compte tenu du splitting de CHF 685'714.- n'avait pas été pris en compte dans ce calcul. La recourante confondait manifestement ce montant avec celui de CHF 685'798.- correspondant au revenu mondial pour le taux figurant dans le tableau de répartition.

15) Le 6 août 2021, 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. 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) L’objet du litige est constitué par le calcul du bouclier fiscal pour l'ICC 2013 dû par la recourante. La recourante fait grief au TAPI d'avoir confirmé le calcul fait par l'AFC-GE qui prend en compte un montant de CHF 685'798.- au lieu de celui de CHF 1'371'428.-, dans la rubrique « revenu imposable - Admis/Taux » du tableau détaillant le calcul du bouclier fiscal.

3) Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 et 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1).

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2013. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) dans sa teneur de 2013.

4) Pour l'AFC-GE, le montant de CHF 685'798.- pris en compte dans le calcul de l'impôt dû tient notamment compte du fait que la recourante n'était domiciliée fiscalement dans le canton de Genève que pour une durée de six mois, soit cent quatre-vingt jours, en 2013.

a. Au 1er 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 LIPP. 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).

Selon l'art. 60 al. 2 LIPP sont considérés comme rendement net de la fortune, au sens de l'al. 1, les revenus provenant de la fortune mobilière et immobilière, sous déduction des frais mentionnés à l'art. 34 let. a, c, d et e (let. a) ; et un intérêt sur la fortune commerciale imposable, dont le montant ne peut cependant dépasser les revenus nets provenant d'une activité lucrative indépendante. Le taux de cet intérêt est le taux appliqué dans le calcul du revenu AVS provenant d'une activité lucrative indépendante (let. b).

La charge maximale des époux vivant en ménage commun est calculée sur la base de l'ensemble de leurs éléments de fortune et de revenu (art. 60 al. 3 LIPP). S'il y a lieu à réduction, celle-ci est imputée sur les impôts sur la fortune, centimes additionnels cantonaux et communaux compris. L'État et les communes intéressées la supportent proportionnellement à leurs droits (art. 60 al. 4 LIPP).

b. Selon l'art. 28 LIPP, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP.

c. Le calcul de l'AFC-GE est le suivant :

Calcul du revenu minimum de la fortune (adapté à la durée d'assujetissement)		
Fortune mondiale - code 99.00	121'358'936	
+ déduction sociale	207'099	
= Fortune imposable (avant déductions sociales)	121'566'035	
1% de la fortune (rend. net minimal de la fortune) NbJ	cent quatre-vingt jours	607'830
Détermination du revenu de la fortune		
Rendement brut de la fortune mobilière privée	168	
Rendement brut de la fortune immobilière privée	488'935	
= Rendement brut de la fortune	489'103	
- intérêts des dettes privées	-15'583	
- frais d'administration de la fortune mobilière privée	0	
- charges et frais d'entretien d'immeubles privés	-20'926	
= Déductions générales liées à la fortune privée	-36'509	
Intérêt sur la fortune commerciale	0	
Rendement de la fortune (effectif) - code 91.50 + int. FC		452'594
Rendement de la fortune (déterminant)		607'830
Détermination du revenu du bouclier		
Rendement de la fortune (déterminant)	607'830	607'830
Salaires / rev. indép. / rentes / autres revenus	257'200	
- frais professionnels	0	
- déductions générales /autres frais	-8'879	
- déductions sociales	-15'117	

= Revenu net	841'034	
Revenu du bouclier (plafonnement à 60%)		504'620.40
Calcul du bouclier	Imposable GE	Admis / Taux
Revenu imposable	579'105	**685'798**
Fortune imposable	116'572'891	121'358'936
	Impôt GE	Mondial (estimé)
Impôt sur le revenu (hors TP, IIC, imputations)	161'202.55	190'902.15
Impôt sur la fortune	548'618.55	571'142.75
= Total de l'impôt revenu + fortune (avant bouclier)	709'821.10	762'044.90
- réduction bouclier	247'272.40	257'424.50
= Total de l'impôt (hors TP, IIC, imputations) après bouclier	462'548.70	504'620.40

Le montant de CHF 685'798.- que la recourante voudrait voir remplacer dans ce tableau par CHF 1'371'428.-, correspond au montant du revenu imposable total, soit à l'addition des éléments, non contestés par la recourante, du rendement de fortune net de CHF 452'594.-, augmenté des pensions alimentaires, contributions d'entretien perçues pour CHF 250'000.- ainsi que des allocations familiales pour CHF 7'200.-, soit un revenu net de CHF 709'794.- et sous déduction des primes d'assurance-vie et intérêts d'épargne pour CHF 168.-, des assurances-maladie pour CHF 8'711.- et des charges de famille ICC pour CHF 15'117, soit un revenu total de CHF 685'798.-.

Il n'est pas contesté non plus par la recourante que ces montants correspondent aux revenus pris en compte dans la taxation pour la période du 1er janvier au 30 juin 2013, selon avis de taxation du 24 mars 2020 en application de l'art. 7 al. 2 LIPP alors que le montant de CHF 1'371'428.- invoqué par la recourante est celui déterminant pour le taux retenu par l'AFC-GE dans l'avis de taxation du 24 mars 2020, en application de l'art. 6 al. 1 LIPP.

Sans contester tous ces éléments, la recourante soutient de façon contraire aux faits que c'est le revenu en cas de splitting de CHF 685'714.- qui aurait été

pris en compte en lieu et place des CHF 1'371'428.-. Or, ce montant n'apparaît pas dans le tableau produit par l'AFC-GE.

Cette argumentation fondée sur le taux du splitting ne peut dès lors être suivie, la recourante ayant confondu deux montants, soit celui de CHF 685'714.- et celui de CHF 685'798.- correspondant aux revenus pris en compte par l'AFC-GE dans son calcul.

5) Dans la deuxième partie de son argumentation, la recourante affirme que le calcul effectué par l'AFC-GE aurait pour conséquence une double annualisation revenant à diviser l'effet du bouclier fiscal.

Ce raisonnement, dans la mesure où il se comprend, ne saurait être suivi. En effet, le calcul du bouclier fiscal est fait en fonction de la durée d'assujettissement de cent quatre-vingt jours, de même que le sont les éléments pris en compte dans ce calcul, le cas échéant. Ainsi le rendement net minimal de la fortune de CHF 607'830.- correspond à 1 % de la fortune mondiale de CHF 121'358'936.- augmenté des déductions sociales de CHF 207'099.- divisé par deux. Il en va de même pour le rendement net effectif de la fortune de CHF 452'594.- qui a été établi sur cette même période (encadré 3). Le montant de rendement de la fortune déterminant de CHF 607'830.- qui correspond donc à un revenu pour six mois, a servi à calculer le revenu du bouclier de CHF 504'620.40 (encadré 4) qui correspond au plafonnement théorique des impôts, calculé pour la fortune et les revenus mondiaux de la contribuable.

Ce plafonnement, calculé sur cent quatre-vingt jours, ne saurait être appliqué à un montant de revenu imposable qui correspond à un revenu annuel, comme le suggère la recourante. Le montant qu'elle propose de CHF 1'371'428.- étant celui du revenu total annuel, admis pour le taux, selon les éléments retenus par l'administration du 21 juillet 2020, non contestés par la recourante.

Les impôts de la recourante étant calculés sur la période d'assujettissement de cent quatre-vingt jours, il n'est dès lors pas possible de suivre la recourante pour admettre qu'un seul des éléments pris en compte dans le calcul du bouclier fiscal corresponde à un revenu annuel.

Le calcul du bouclier fiscal de l'AFC-GE, repris intégralement par le TAPI, doit donc être confirmé et le grief de la recourante écarté.

6) Vu ce qui précède, le recours sera rejeté.

Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA) et il ne sera alloué aucune indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 21 avril 2021 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 mars 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame 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 Frédéric Vuilleumier, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mmes Lauber et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
S. Hüsler Enz	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :