

# BGer 2A.440/2001 vom 6. Februar 2002

Bundesgericht, 2002-02-06, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.440\\_2001](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.440_2001)

FR: TF 2A.440/2001 du 6 février 2002

IT: TF 2A.440/2001 del 6 febbraio 2002

## Regeste

Finances publiques & droit fiscal

## Erwägungen

### E. 1

a) Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi fédérale du 16 décembre 1943 d'organisation judiciaire (OJ; RS 173. 110) contre un arrêt rendu par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale (art. 2 de la loi genevoise du 14 janvier 1961 d'application des dispositions fédérales sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir) et fondé sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 31 al. 3 LTEO. b) Lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre l'arrêt d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans l'arrêt, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 let. b et 105 al. 2 OJ; ATF 125 II 633 consid. 1c p. 635 s. et les références citées). c) Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 126 V 252 consid. 1a p. 254; 125 III 209 consid. 2 p. 211). L'appréciation juridique des faits relève également de l'application du droit (Archives 53 p. 54 consid. 4 p. 58 s. et les références citées). Le Tribunal fédéral n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent et peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 127 II 264 consid. 1b p. 268; 121 II 473 consid. 1b p. 477 et les arrêts cités). En outre, en matière de contributions publiques, il peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci, lorsque le droit fédéral est violé ou lorsque des faits ont été constatés de manière inexacte ou incomplète (art. 114 al. 1 OJ). En revanche, il ne peut pas revoir l'opportunité de la décision attaquée, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière.

### E. 2

a) Les citoyens suisses qui n'accomplissent pas ou n'accomplissent qu'en partie leurs obligations de servir sous forme de service personnel (service militaire ou service civil) doivent fournir une compensation pécuniaire (art. 1er LTEO). La taxe est perçue, selon la législation sur l'impôt fédéral direct, sur le revenu net total que l'assujetti réalise en Suisse et à l'étranger (art. 11 LTEO). Dans son ancienne version, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, l'art. 11 LTEO prévoyait que le revenu net doit être déterminé selon les prescriptions qui s'appliquent à l'impôt fédéral direct sur le revenu pour l'année d'assujettissement. L'autorité de taxation prend toutes les mesures nécessaires pour déterminer l'assujettissement et les bases de calcul de la taxe (art. 26 al. 1 LTEO). Si, pour toute

l'année d'assujettissement, l'assujetti doit acquitter l'impôt fédéral direct sur le revenu total, la taxe est fixée d'après les bases déterminantes pour cet impôt ( art. 26 al. 2 LTEO ). La taxe s'élève à 2 francs par 100 francs du revenu soumis à la taxe, mais au moins 150 francs ( art. 13 al. 1 LTEO ). b) Selon la jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancienne teneur des art. 11 et 26 LTEO , tous les revenus visés par les art. 21 et 21bis AIFD ainsi que les déductions prévues par les art. 22 et 22bis AIFD devaient être pris en considération. En principe, l'autorité compétente en matière de taxe d'exemption peut reprendre les éléments qui ressortent de la taxation d'impôt fédéral direct auxquels elle ajoute, le cas échéant, les revenus qui n'y sont pas assujettis ou retranche les déductions ultérieures admissibles pour fixer la taxe conformément à la loi sur la taxe d'exemption. Cela ne signifie toutefois pas qu'elle doive toujours s'y tenir ni qu'elle soit liée par les éléments qui s'y trouvent: L'autorité de taxation doit prendre toutes les mesures nécessaires pour déterminer l'assujettissement et les bases de calcul de la taxe; elle doit en outre, le cas échéant, contrôler les éléments imposables et corriger les éventuelles erreurs contenues dans la taxation d'impôt fédéral direct, même si cette dernière est déjà entrée en force (Rep. 1985/118 80 consid. 3a p. 81-82; ATF 92 I 123 consid. 1 p. 124-125). Cette jurisprudence conserve sa valeur sous l'empire des art. 11 et 26 LTEO , dans leur nouvelle teneur, le législateur ayant expressément souligné à cet égard "que le revenu soumis à la taxe doit toujours être établi d'après la législation sur l'impôt fédéral direct" (Message du Conseil fédéral du 12 mai 1993 concernant la révision de la loi sur la taxe d'exemption du service militaire [ci-après: Message du 12 mai 1993], in: FF 1993 II 708 ss, p. 718). c) En matière d'impôt fédéral direct, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques ( art. 16 al. 1 LIFD ). Est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier l'excédent de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 lettre c LIFD). L' art. 207 LIFD offre à titre transitoire la possibilité de réduire l'impôt en cas de liquidation de sociétés immobilières. Ainsi, l'impôt sur le bénéfice en capital réalisé, lors du transfert d'un immeuble à l'actionnaire, par une société immobilière fondée avant l'entrée en vigueur de la loi, est réduit de 75 pour cent, si la société est dissoute ( art. 207 al. 1 LIFD ). L'impôt sur l'excédent de liquidation obtenu par l'actionnaire est réduit dans la même proportion ( art. 207 al. 2 LIFD ). La liquidation et la radiation de la société immobilière devaient intervenir au plus tard dans les cinq ans à compter de l'entrée en vigueur de la loi (31. 12.1999). Ce délai a été reporté au 31 décembre 2003 ( art. 207 al. 3 LIFD , dans sa version en vigueur depuis le 1er janvier 2000). La loi sur la taxe d'exemption ne contient pas de réglementation similaire à l' art. 207 LIFD . d) En l'espèce, il ressort du dossier que le Service de la taxe d'exemption s'est fondé sur les éléments établis dans la taxation ordinaire de l'impôt fédéral direct du recourant pour la période fiscale 1999/2000. En particulier, cette taxation portait sur l'excédent de liquidation d'une société immobilière dont le recourant détenait des actions, conformément aux déclarations concordantes des parties sur ce point. C'est à bon droit que le Tribunal administratif a considéré cet excédent de liquidation comme un rendement de la fortune mobilière du recourant au sens de l'art. 20 al. 1 lettre c LIFD et l'a inclus dans le calcul du revenu soumis à la taxe d'exemption de l'obligation de servir. Le recourant ne conteste pas ce point. Il reproche en revanche au Tribunal administratif de lui refuser la réduction de 75% de la taxe sur l'excédent de liquidation en cause. Selon lui, la lettre de l' art. 11 LTEO commanderait d'appliquer une réduction de même proportion à la taxe d'exemption de l'obligation de servir, d'autant que le législateur de l' art. 207 LIFD voulait clairement favoriser la liquidation des sociétés immobilières. e) Cette opinion est

erronée. Il résulte en effet du Message du 12 mai 1993 à propos de la nouvelle teneur de l'art. 11 LTEO que le revenu soumis à la taxe doit toujours être établi d'après la législation sur l'impôt fédéral direct. Au surplus, la modification de cet article est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, à la même date que l'art. 207 LIFD et la loi d'harmonisation. Bien qu'elle ne contienne pas de dispositions favorables à la liquidation des sociétés immobilières, la loi d'harmonisation n'empêche pas les cantons d'adopter un régime similaire à celui de l'art. 207 LIFD. Il faut toutefois des dispositions légales expresses (Message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral in: FF 1983 III 1 ss, p. 70-71; Dieter Weber in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht vol. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Martin Zweifel/Peter Athanas éd., Helbing & Lichtenhahn 2000, n° 2 ad art. 207, p. 807 et les références citées). Cela permet d'affirmer que, faute de disposition expresse dans la loi sur la taxe d'exemption, le législateur n'entendait pas favoriser la liquidation des sociétés immobilières également en matière de taxe d'exemption de l'obligation de servir. Enfin, la réduction prévue par l'art. 207 LIFD telle qu'elle a été comprise par le Tribunal administratif - c'est-à-dire applicable au seul impôt et non pas à l'excédent de liquidation lui-même - correspond à la lettre du dit article ainsi qu'à la pratique de l'Administration fédérale des contributions exposée dans sa circulaire n° 17 du 15 décembre 1994 sur la réduction de l'impôt en cas de liquidation de sociétés immobilières (Archives 63, 795 ss et les exemples chiffrés). Par conséquent, en refusant d'accorder une réduction de 75% sur la taxe d'exemption de l'obligation de servir relative à l'excédent de liquidation de la société immobilière dont le recourant était actionnaire, le Tribunal administratif n'a pas violé l'art. 11 LTEO.

### **E. 3**

Le recourant soutient qu'un tel refus viole le principe de la capacité contributive, dans la mesure où la liquidation de la société immobilière en cause n'ajoute rien à la capacité économique de la personne assujettie à la taxe. a) Le principe de l'imposition d'après la capacité contributive signifie que les contribuables doivent être taxés en proportion des moyens dont ils disposent et compte tenu des éléments de leur situation personnelle qui influencent leur capacité contributive (cf. art. 4 aCst. et 127 al. 2 Cst. ; RF 2002, 43 consid. 7b p. 48; ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313-314 et la jurisprudence citée). b) En l'espèce ce grief se confond avec celui de la violation de l'art. 11 LTEO et doit également être rejeté, dès lors qu'il a été établi que le Tribunal administratif a correctement appliqué cette disposition de droit fédéral. Au demeurant, le recourant perd de vue, d'une part, que sa capacité contributive ne se mesure pas à l'aune des liquidités en sa possession et, d'autre part, que la liquidation de la société immobilière dont il était actionnaire lui confère la propriété directe d'un immeuble et le libère de la charge fiscale latente qui grevait ses actions.

### **E. 4**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires ( art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ ) et n'a pas droit à des dépens.