

FR_GERICHTE 604 2011 38 vom 15. Juni 2012

FR Kantonsgericht, 2012-06-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2011_38

FR: FR_GERICHTE 604 2011 38 du 15 juin 2012

IT: FR_GERICHTE 604 2011 38 del 15 giugno 2012

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 2

L'impôt cantonal, communal et paroissial sur la fortune que Madame A. _____ est appelée à payer au cours de la période fiscale 2009 est limité à la somme de CHF 44'430, à charge pour le Service cantonal des contributions de déterminer la répartition du montant entre les différentes collectivités publiques concernées.

E. 3

Le dossier est renvoyé au Service cantonal des contributions pour nouvelle taxation au sens des considérants.

E. 4

a) En vertu du principe de l'imposition d'après la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst. féd.), chaque personne doit participer aux charges financières de l'Etat selon ses moyens (ATF 133 I 206 consid. 7.1 et les arrêts cités). Ce principe implique que les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; en revanche, s'ils sont dans des situations de fait différentes, qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et être adaptée en conséquence (ATF 133 I 206 consid. 7.2; 118 Ia 1 consid. 3a). Quant à la garantie de la propriété inscrite à l'art. 26 al. 1 Cst. féd. (cf. auparavant l'art. 22ter aCst. féd.), elle ne va, en matière fiscale, pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire. Une prétention fiscale doit ainsi éviter de porter atteinte au noyau essentiel de la propriété privée. Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt n'est pas seul décisif. Il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des - 9 - 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, et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 128 II 112 consid. 10b/bb et les références citées). Dans ce contexte, le Tribunal fédéral fait preuve d'une grande retenue et admet notamment 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, confirmé notamment in arrêts 2P.139/2004 du 30 novembre 2004, consid. 4.1, publié in PJA 2005, 345, et 2C_277/2008 du 26 septembre 2008, consid. 4.1). Jugeant par exemple d'un taux maximal de 3,0 ‰ pour le seul impôt cantonal sur la fortune (pour des fortunes dépassant le montant de 1'300'000 francs), le Tribunal fédéral a

confirmé qu'une telle imposition ne saurait, dans des circonstances normales, être considérée comme confiscatoire. Cela vaut notamment aussi pour des fortunes particulièrement importantes et en tenant compte en plus des impôts communaux et ecclésiastiques (qui aboutissaient en l'espèce à une charge fiscale totale de 7,59 ‰ pour une fortune de 2'000'000 francs). Notre Haute Cour a également précisé qu'il n'appartenait pas au juge constitutionnel de décider si l'impôt sur la fortune en tant que tel se justifie sous des angles économique et de politique fiscale. Tout en soulignant que l'imposition des éléments de fortune ne constitue pas, de par sa nature juridique, un impôt sur le revenu, il a cependant précisé que l'impôt sur la fortune devrait en principe pouvoir être couvert par les rendements de la fortune (ATF 106 Ia 342 consid. 6b). Pour le cas particulier d'une fortune qui, de manière durable, ne produit aucun ou qu'un faible rendement, le Tribunal fédéral a clairement souligné qu'il ne saurait être question d'une imposition confiscatoire si le contribuable renonce volontairement à un rendement suffisant, soit à cause de relations familiales, soit dans l'espoir de réaliser ultérieurement un bénéfice en capital dépassant largement le revenu de fortune. Tel est par exemple le cas pour la possession d'or ou d'autres métaux précieux, mais aussi lors d'une spéculation avec des terrains. D'ailleurs, même si le contribuable n'a pas la possibilité de transformer sa fortune en des actifs produisant un rendement moyen, une imposition confiscatoire ne peut être admise si une charge fiscale en soi excessive est limitée dans le temps. Dans un tel cas, la garantie de la propriété n'est même pas violée si le revenu disponible ne permet pas de s'acquitter de la charge fiscale globale sans entamer la fortune. Il en irait autrement, à titre exceptionnel et en vertu de l'art. 4 (aujourd'hui

E. 8

al. 1) Cst. féd., si l'importante charge fiscale heurte gravement le sentiment de justice et d'équité, par exemple lorsque le rendement de la fortune est indispensable au financement du train de vie du contribuable. Quoi qu'il en soit, il y a toujours lieu d'examiner si la charge fiscale aboutit effectivement au fur et à mesure à une absorption de la fortune ou si elle empêche un accroissement de la fortune. Or, cela n'est pas toujours le cas, comme le montrent les exemples d'achats d'or ou de possession de terrains destinés à la construction. Dans ces cas, la fortune du contribuable peut finalement s'accroître en dépit de la charge fiscale élevée. Le fait, par exemple, que l'impôt sur le revenu et la fortune dépasse à long terme le rendement des papiers- valeurs ne permet pas davantage de conclure que cet investissement du contribuable est touché dans sa substance. Bien au contraire, il y a lieu d'examiner le rapport entre le bénéfice net disponible et la distribution de dividendes décidée par la société. Si, malgré un bénéfice net élevé, le dividende distribué reste faible au point de ne pas couvrir les impôts sur le revenu et la fortune, on peut néanmoins considérer que la fortune n'est pas touchée dans sa substance, parce que la valeur intrinsèque de la société et, partant, celle - 10 - des actions s'améliorent en parallèle. Contrairement au cas de titres régulièrement mis en vente, un tel développement du cours de l'action peut rester moins visible lorsque le commerce des titres est restreint, notamment parce que la plupart des actions sont et restent détenues par une famille. Dans ces cas, il est tout à fait possible que la fortune de l'actionnaire augmente en dépit de la pression fiscale à laquelle il est soumis (ATF 106 Ia 342 consid. 6c). Cette jurisprudence a été confirmée par la suite (notamment in arrêt 2A.402/2003 du 16 juillet 2004, consid. 3.1). Dans ce dernier cas, le Tribunal fédéral n'a pas jugé confiscatoire un impôt sur la fortune de 35'000 francs perçu pour des terrains (sis en zone à bâtir) qui ne rapportaient qu'un fermage annuel de 14'000 francs et dont la valeur vénale avait été fixée à 5'200'000 francs. Contrairement à l'avis des

recourants, il a également admis que ceux-ci avaient la possibilité de vendre les parcelles, pour autant qu'ils corrigent le prix excessif vers le bas. Enfin, dans un arrêt du 2 février 2011, le Tribunal administratif du canton de Zurich s'est rallié à cette jurisprudence stricte du Tribunal fédéral en niant le caractère confiscatoire d'un impôt sur la fortune prélevé sur la base de la valeur vénale des actions cotées en bourse et qui aboutissait à une charge fiscale respectivement de 88 % et 97,5 % du revenu imposable (StE 2011 A 22 no 3). b) Il va de soi que l'application du taux maximal de 3,5 ‰ (prévu par l'art. 62 al. 1 LICD dans sa version en vigueur pour la période fiscale 2009) pour une fortune imposable de 18'512'379 francs ne saurait être considérée d'emblée comme confiscatoire, même s'il y a lieu d'y ajouter encore les impôts communaux et paroissiaux (mais non pas l'impôt fédéral direct, celui-ci ne prévoyant plus d'impôt sur la fortune; le montant de 60 fr. 80 perçu au niveau fédéral et qui est expressément aussi contesté par la recourante porte uniquement sur le revenu). D'ailleurs, à titre de comparaison au niveau suisse, on peut signaler que la charge due aux impôts cantonaux, communaux et paroissiaux pour une fortune nette de 5'000'000 francs par exemple pouvait atteindre, en 2009, jusqu'à 8,81 ‰ dans les chefs-lieux des cantons (Fribourg: 6,91 ‰) et même davantage dans d'autres communes (cf. Conférence suisse des impôts, Informations fiscales, D Impôts divers, L'impôt sur la fortune des personnes physiques, AFC, Berne 2010, p. 43). Il reste donc uniquement à examiner si le grief soulevé par la recourante se révèle justifié en l'espèce au vu de l'ensemble des circonstances et à la lumière de la jurisprudence susmentionnée. Selon les pièces figurant au dossier, la fortune de la recourante est composée de placements privés (code 3.210) totalisant 17'385'563 francs (avec des rendements de 146'155 francs), de placements commerciaux (code 3.220) à hauteur de 2'241'874 francs (aucun rendement), d'un immeuble privé à F. _____ (code 3.310) d'une valeur fiscale de 631'000 francs (valeur locative de 22'524 francs) et de parts de deux immeubles commerciaux à G. _____, E. _____ et H. _____ (code 3.320) d'une valeur fiscale totale de 3'655'532 francs (sans rendement). Les dettes s'élèvent, respectivement, à 2'400'710 francs (privés) et 3'000'880 francs (commerciales), et produisent des charges d'intérêts respectivement de 17'500 francs (code 4.210) et 114'107 francs (code 4.220). Si l'on tient compte en plus des frais d'immeubles privés (code 4.310; 1'946 francs) et commerciaux (code 4.313; 12'444 francs) ainsi que des frais d'administration de titres (code 4.320; 22'422 francs), il en résulte un rendement global net de 260 francs pour une fortune nette de 18'512'379 francs. Les parties concordent à dire que ce résultat n'est ni occasionnel ni dû à des circonstances extraordinaires. Au contraire, la recourante se prévaut du caractère durable de cette situation pour tenter de démontrer le caractère confiscatoire de son imposition pour une fortune sans rendement. Se pose dès lors la question si l'absence - 11 - quasi-totale d'un rendement net est le résultat d'une stratégie de placement librement adoptée ou pas. Les placements privés de la recourante comprennent notamment des actions et un compte-courant de C. _____ SA dont les valeurs fiscales au 31 décembre 2009 s'élèvent, d'une part, à 4'162'500 francs et 277'500 francs pour les actions, et, d'autre part, à 3'976'760 francs pour le prêt accordé à la société. Quant aux actions de C. _____ SA, force est de constater que la société, dominée par la seule famille B. _____, a durablement renoncé à verser des dividendes, et ce malgré d'importantes réserves (fonds propres de plus de 6'000'000 francs selon les allégations de l'autorité intimée, non contestées par la recourante). Sous cet angle, la fortune est manifestement gérée en fonction de critères inhérents à la situation particulière d'une SA de famille. On peut en déduire notamment la volonté claire des actionnaires de thésauriser les bénéfices, ce qui a eu pour effet d'augmenter sensiblement la valeur des actions et de

permettre, le cas échéant, la réalisation de gains en capital plus importants dans un avenir plus ou moins proche. Il s'agit là d'un accroissement de fortune dont il y a bien sur lieu de tenir compte pour juger si l'impôt sur la fortune doit être considéré comme confiscatoire. De même, il n'est pas contesté que la créance compte-courant envers C. _____ SA ne portait pas d'intérêts. La recourante invoque uniquement qu'à la fin de l'exercice 2009, le prêt net n'atteignait pas la somme indiquée par l'autorité intimée (environ 4'000'0000 francs), mais un montant net d'un peu plus de 2'000'000 francs seulement, étant donné qu'il devait être partiellement compensé par une créance de la société à l'encontre de son actionnaire. Quoi qu'il en soit, la recourante ne saurait contester qu'elle a, dans ce contexte également, renoncé volontairement à tout rendement de son placement, ce qui a allégé les charges de C. _____ SA et permis d'augmenter les bénéfices thésaurisés avec les effets connus en découlant. Point n'est besoin de souligner que cette double stratégie de placement faisait d'autant plus de sens pour l'hoirie B. _____ et la recourante que les gains en capital sur les actions détenues dans la fortune privée peuvent être réalisés en franchise d'impôt. D'ailleurs, elle tombe encore dans la période où l'imposition réduite des dividendes et autres avantages appréciables en argent provenant de droits d'une participation importante, soit équivalant à 10 % au moins, n'avait pas encore été mise en vigueur (instaurée par la réforme de la fiscalité des entreprises II avec effet pour la période fiscale 2011). Ces aspects revêtent évidemment une importance particulière pour juger de l'éventuel caractère confiscatoire du seul impôt sur la fortune. Pour le reste, on ne saurait perdre de vue que certains autres placements de la recourante produisent certes des rendements, mais il est frappant de constater que ceux-ci atteignent juste le montant nécessaire pour couvrir les intérêts passifs et autres charges liées à la fortune. Et, dans la mesure où la gestion du portefeuille de titres confiée à une banque privée est axée sur la réalisation de gains en capital, on peut renvoyer à ce qui vient d'être dit ci-dessus. En ce qui concerne les immeubles commerciaux (participations dans la société simple E. _____), il s'agit d'un placement axé sur la mise en valeur de terrains dont l'absence de rendements est inhérent au choix adopté et ne saurait ainsi être invoqué en l'espèce. Au surplus, il y a lieu de constater que sur ce plan également, d'importants prêts sans - 12 - intérêts ont été accordés par l'hoirie B. _____ ou par la recourante. Peu importe le résultat final de cette promotion immobilière, car on ne saurait nier la renonciation délibérée à un rendement durant la période en question, l'idée initiale étant de réaliser une bonne affaire dans le futur avec tous les risques que cela comporte. Enfin, c'est en vain que la recourante se prévaut d'un calcul hypothétique basé uniquement sur les intérêts usuellement dus (2,25 %) pour son prêt net de 2'087'275 francs (46'963 francs) et le montant correspondant au dividende moyen (7,8 %) pour sa participation dans le capital de C. _____ SA, représentant une valeur nominale de 400'000 francs (31'200 francs), soit un total de 78'163 francs (cf. annexe 12 au recours). En effet, lors de l'examen d'une éventuelle imposition confiscatoire, il importe de tenir compte d'un rendement minimal hypothétique pour l'ensemble de la fortune nette, à savoir 18'512'379 francs. Même avec un taux aussi faible que 1%, il en résulterait encore un montant de 185'123.79 francs, rendement qui dépasserait clairement la charge fiscale totale des impôts sur la fortune chiffrée à 129'316 francs par l'autorité intimée et à 127'837 francs par la recourante (sans prise en compte de ses autres revenus). D'ailleurs, la recourante n'a pas non plus démontré qu'elle serait dans l'impossibilité de réaménager sa gestion de fortune afin de générer un minimum de rendements. Certes, elle est parfaitement libre d'adopter les choix qui lui conviennent. Mais elle ne saurait s'en prévaloir pour se plaindre d'une imposition confiscatoire. Dès lors, force est de constater que les circonstances du cas présent ne

sauraient justifier une intervention du juge sous le seul angle de la garantie constitutionnelle de la propriété. Partant le recours se révèle mal fondé. 5. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il est compris en principe entre 50 et 20'000 francs; dans les affaires d'une ampleur ou d'une complexité particulière, le maximum de l'émolument est de 40'000 francs (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 4'000 francs. - 13 - l a C o u r a r r ê t e :

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.