

GE_GERICHTE ATA/1429/2025 vom 19. Dezember 2025

GE Cour de justice, 2025-12-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1429_2025

FR: GE_GERICHTE ATA/1429/2025 du 19 décembre 2025

IT: GE_GERICHTE ATA/1429/2025 del 19 dicembre 2025

Erwägungen

E. 11

Le recourant conteste les intérêts moratoires facturés par l'AFC-GE, qui auraient dans son cas un caractère punitif.

E. 11.1

L'obligation de verser des intérêts moratoires sur des dettes d'argent est une institution générale du droit. Il est donc admis qu'une créance pécuniaire de droit public porte intérêt lorsque son débiteur se trouve en demeure, sous réserve de l'existence de dispositions légales qui prévoient le contraire (ATF 143 II 37 consid. 5.2.1 ; 101 Ib 252 consid. 4b ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_165/2025 du 6 août 2025 consid. 5.1 ; 2C_454/2020 du 5 août 2021 consid. 11.1). L'obligation de payer des intérêts moratoires est en tout cas reconnue lorsque la structure du rapport du droit est identique à celle que l'on pourrait rencontrer en droit privé. En

- 46/52 - A/2516/2024 droit fiscal en revanche, le Tribunal fédéral a, dans un arrêt ancien, exigé la présence d'une base légale expresse (ATF 94 I 384 consid. 5). La doctrine est partagée sur cette question (arrêt 2C_454/2020 précité consid. 11.1). Dans le cadre de l'application du principe général susmentionné, la chambre de céans fixe généralement des intérêts moratoires au taux de 5% l'an (ATA/1359/2025 du 9 décembre 2025 consid. 6.3 ; ATA/979/2025 du 9 septembre 2025 consid. 3.5).

E. 11.2

Selon l'art. 164 al. 1 LIFD, le débiteur de l'impôt qui n'a pas acquitté les montants dus dans les délais doit verser un intérêt moratoire fixé par le département fédéral des finances (ci-après : DFF). Il ressort de l'art. 3 al. 2 de l'ordonnance du DFF du 10 décembre 1992 sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct (OEI - RS 642.124) que le DFF fixe le taux d'intérêt moratoire pour chaque année civile et le publie dans un appendice à l'OEI (pour 2010 et 2011 : 3,5% [RO 2009 5397 et 2010 5189] et pour les années 2012 et 2013 : 3% [RO 2011 4545, RO 2012 5425]).

E. 11.3

Pour l'ICC, la LHID, sous réserve de l'imposition à la source non déterminante in casu, ne prévoit d'harmonisation ni pour la perception ni pour le remboursement des impôts. Seul le droit cantonal trouve ainsi application (arrêt du Tribunal fédéral 2C_351/2019 du 26 septembre 2019 consid. 5.1 et les arrêts cités). En droit cantonal genevois, la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18) distingue les intérêts moratoires sur acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie (art. 9 LPGIP), les intérêts moratoires sur le solde du décompte final (art. 20 LPGIP) et les intérêts compensatoires négatifs (art. 14

LPGIP). Durant la période fiscale, les impôts cantonaux et communaux annuels sur le revenu et la fortune des personnes physiques sont perçus à titre provisoire, sous forme d'acomptes (art. 4 al. 1 et 5 al. 1 LPGIP). Un intérêt moratoire est perçu sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie (art. 9 al. 1 LPGIP), lequel court dès l'expiration du délai de paiement de l'acompte concerné jusqu'au paiement respectivement et au plus tard jusqu'au terme général d'échéance (art. 9 al. 3 LPGIP). Ils sont facturés au compte du contribuable lors de la notification du décompte final (art. 12 al. 2 du règlement relatif à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales - RPGIP - D 3 18.01). En outre, le solde du décompte final, en faveur de l'État, porte intérêt moratoire, s'il n'est pas payé à l'expiration du délai prévu à l'art. 18 al. 2 LPGIP jusqu'à la date du paiement (art. 20 LPGIP). Le taux des intérêts moratoires est fixé, pour chaque année fiscale, par le Conseil d'État dans un règlement d'application répertorié sous le numéro D 3 18.04 du recueil systématique genevois. Pour les années 2010 à 2013, il existait un intérêt

- 47/52 - A/2516/2024 unique pour tous les intérêts prévus dans la LPGIP (à savoir 1.5% pour 2010 et 2011, 2% pour 2012 et 3% pour 2013).

E. 11.4

Le Tribunal fédéral a déjà jugé que l'intérêt moratoire en droit fiscal n'avait pas le caractère d'une sanction ou d'une pénalité, sa justification résidant, en droit public, dans la perte d'intérêts que subit le créancier et le gain que réalise le débiteur (arrêts du Tribunal fédéral 6B_1058/2015 du 12 avril 2016 consid. 4.2 ; 2C_546/2008 du 29 janvier 2009 consid. 4.2).

E. 11.5

Selon la Cour européenne des droits de l'Homme (ci-après : CourEDH), les litiges fiscaux échappent généralement au champ d'application des « droits et obligations de caractère civil » au sens de l'article 6 § 1 CEDH, même s'ils produisent nécessairement des effets pécuniaires (ACEDH Latorre Atance c. Espagne du 18 décembre 2025, req. n° 33'818/22, § 35). Dans l'ACEDH Bendenoun c. France du 24 février 1994 (série A n° 284, req. n° 12'547/86), la CourEDH a indiqué qu'un État contractant doit avoir la liberté de confier au fisc la tâche de poursuivre et de réprimer les infractions fiscales, même si la majoration encourue à titre de sanction peut être lourde. Pareil système ne se heurte pas à l'art. 6 CEDH pour autant que le contribuable puisse saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un tribunal offrant les garanties de ce texte (§ 46). La CourEDH a retenu que les majorations d'impôt litigieuses concernaient une accusation en matière pénale en se fondant sur différents critères. En premier lieu, les faits incriminés tombaient sous le coup d'un article du code général des impôts consacré aux sanctions fiscales. Il concernait tous les citoyens en leur qualité de contribuables, et non un groupe déterminé doté d'un statut particulier, leur prescrivait un certain comportement et assortissait cette exigence d'une sanction. Deuxièmement, les majorations d'impôt ne tendaient pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais visaient pour l'essentiel à punir pour empêcher la répétition d'agissements semblables. Troisièmement, elles se fondaient sur une norme de caractère général dont le but était à la fois préventif et répressif. Enfin, elles revêtaient en l'occurrence une ampleur considérable puisqu'elles s'élevaient à FRF 422'534.- pour l'intéressé et FRF 570'398.- pour sa société (§ 47). Dans sa jurisprudence subséquente, la CourEDH s'est fondée plus particulièrement sur l'un ou l'autre de ces critères pour pencher le cas échéant en faveur de l'existence d'une accusation en matière pénale, notamment le

but dissuasif (deterrent) et répressif de la mesure (ACEDH Yaylali c. Serbie du 17 septembre 2024, req. n° 15'887/15, § 55) et le fait que l'auteur encoure une sanction rigoureuse telle que l'emprisonnement (ACEDH Benham c. Royaume-Uni du 10 juin 1996, req. n° 19'380/92, § 56). Dans l'ACEDH Jussila c. Finlande du 23 novembre 2006 (req. n° 73'053/01), la CourEDH a noté que les majorations d'impôt ne tendaient pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice mais visaient pour l'essentiel à punir pour empêcher la réitération des agissements incriminés (§ 38).

- 48/52 - A/2516/2024 On notera que la CourEDH elle-même, lorsqu'elle alloue une indemnité équitable en application de l'art. 41 CEDH, fixe des intérêts moratoires (voir p. ex. ACEDH Semenya c. Suisse du 10 juillet 2025, req. n° 10'934/21, § 245).

E. 11.6

En l'espèce, les intérêts moratoires en matière fiscale tels que retenus par l'AFC-GE sont conformes aux bases légales et réglementaires mentionnées ci-dessus, ce qui rend vaine la comparaison avec un quelconque taux d'intérêt applicable à l'emprunt ; ils sont du reste inférieurs au taux de 5% l'an généralement appliqué aux créances de droit public. Comme exposé, le Tribunal fédéral considère que l'intérêt moratoire en droit fiscal n'a pas le caractère d'une sanction ou d'une pénalité, sa justification résidant dans la perte d'intérêts que subit le créancier et le gain que réalise le débiteur. On ne peut pas davantage retenir qu'il s'agirait d'une accusation en matière pénale au sens de l'art. 6 § 1 CEDH. La matière est effe contenue dans des sections de la loi fiscale qui ne concernent pas les sanctions. Aussi et surtout, même si le montant de ces intérêts est en l'occurrence élevé et qu'il s'agit d'un dispositif qui concerne potentiellement tout administré et non une catégorie particulière de personnes, il ne s'agit pas de majorations d'impôt au sens strict, et le but en est compensatoire et non dissuasif ou répressif. Enfin, seule une procédure d'exécution forcée selon la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1) est prévue en cas de non-paiement (art. 165 LIFD et 36 LPGIP), et le recourant ne prétend pas qu'il risquerait une sanction sévère telle qu'une peine privative de liberté. Le grief sera écarté.

E. 12

Le recourant se plaint enfin de ce que son imposition serait confiscatoire, spécialement en ce qui concerne les années 2011 à 2013.

E. 12.1

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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_579/2009 du 25 juin 2010 consid. 6.2 ; ATA/223/2019 du 5 mars 2019 consid. 16c). Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pourcents n'est pas seul décisif ; il faut examiner la charge que représente l'imposition sur une assez longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires ; à cet effet, il convient 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 143 I 73 consid. 5 ; 128 II 112 consid. 10b/bb ; 106 Ia 342 consid. 6a ; arrêts du Tribunal fédéral 9C_368/2022 du 24 avril 2023 consid. 5.2.3 ; 2C_324/2017 du 28 juillet 2017 consid. 3.1 ; 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1) 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).

- 49/52 - A/2516/2024

E. 12.2

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, 5ème éd., 2021, p. 48 n. 50). Il avait notamment admis que le noyau essentiel de la propriété privée n'était pas touché si, pendant une courte période, le revenu à disposition ne suffisait pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 143 I 73 consid. 5 ; 106 Ia 342 consid. 6c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_324/2017 précité consid. 3.1 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1, in RDAF 2007 I 573). 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 (fédérale, cantonale et communale) 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 situations exceptionnelles ou qui ne s'inscrivaient 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).

E. 12.3

Au 1er janvier 2011, le législateur genevois a décidé d'étendre la protection du patrimoine des contribuables 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 pourcents 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). La chambre administrative a déjà eu l'occasion de préciser que 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 (ATA/712/2022 du 5 juillet 2022 consid. 4b ; ATA/459/2018 du 8 mai 2018 consid. 6).

E. 12.4

Dans plusieurs arrêts dans laquelle la chambre administrative a eu à examiner, sous l'angle de l'art. 26 Cst., si une taxation présentait un caractère confiscatoire,

- 50/52 - A/2516/2024 elle s'est inspirée, pour déterminer la charge fiscale admissible, de l'art. 60 LIPP, alors même que cette disposition n'était pas encore entrée en vigueur pour les exercices litigieux. Elle a ainsi retenu, s'agissant de la détermination du pourcentage de

la charge fiscale admissible, que l'imposition totale correspondant à l'ICC sur le revenu, l'imposition sur la fortune ainsi que l'IIC, ne devait pas excéder 70 % de leur revenu imposable, étant précisé que pour ce calcul, le rendement net de la fortune serait fixé au moins à 1 % de la fortune nette (ATA/712/2022 du 5 juillet 2022 consid. 6a et les références).

E. 12.5

La chambre de céans a déjà eu l'occasion de dire qu'il n'y avait pas lieu de tenir compte de l'IIC dans le calcul du bouclier fiscal (ATA/712/2022 du 5 juillet 2022 consid. 11).

E. 12.6

Lorsqu'il fait valoir que l'impôt a un caractère confiscatoire, le contribuable, qui a la charge de la preuve (ATA/168/2018 précité consid. 6), ne peut se limiter à alléguer celui-ci sans aucune démonstration de sa réalité, le seul niveau d'imposition ne suffisant pas à cet égard (ATA/495/2024 du 16 avril 2024 consid. 5.3 et les arrêts cités).

E. 12.7

Le TAPI a retenu que la taxation 2010 du recourant ne pouvait être qualifiée de confiscatoire, étant donné que selon les calculs du recourant lui-même, sa charge fiscale totale ne dépassait pas 70 % de son revenu imposable. S'agissant des années 2011 à 2013, l'art. 60 LIPP était en vigueur. Ainsi qu'il ressortait des bordereaux du 11 juillet 2024 l'AFC-GE avait octroyé au recourant la réduction liée au bouclier fiscal. Or, cette disposition légale mettait en œuvre l'art. 60 LIPP en droit genevois et le contribuable ne démontrait pas que l'ensemble des conditions d'application de l'art. 26 Cst. seraient remplies. Même si l'on admettait comme exacts les pourcentages retenus par lui, cela ne suffirait pas encore à qualifier ses taxations de confiscatoires. Enfin, de 2011 à 2013, la fortune imposable du recourant avait constamment augmenté. En effet, elle s'était élevée respectivement à CHF 63'542'357.-, CHF 67'493'955.- et CHF 74'179'135.-. La charge fiscale pesant sur le contribuable n'avait ainsi pas porté atteinte à la substance de sa fortune imposable. Elle ne pouvait dès lors être qualifiée de confiscatoire.

E. 12.8

Le recourant a fourni une pièce complémentaire (n° 4) à son recours, dans laquelle il compile sous forme de tableau les pourcentages d'imposition de son foyer fiscal pour les années 2010 à 2019. Pour les années 2010 à 2013, la proportion de l'impôt sans l'IIC s'élèverait respectivement à 57%, 71%, 71% et 71% (avec l'IIC : 58%, 75%, 76% et 75%). Il ressort aussi de ce tableau qu'il a bénéficié du bouclier fiscal pour les années 2011 à 2013. Dans ses écritures, le recourant souligne également que l'augmentation de sa fortune imposable entre 2011 et 2013 résultait non d'un accroissement de celle-ci, mais de la baisse du taux de capitalisation appliqué aux immeubles de rendement dont il était propriétaire.

E. 12.9

En l'espèce, il n'y a pas lieu de tenir compte de l'IIC dans le calcul des pourcentages d'imposition, conformément à la jurisprudence de la chambre de céans. Pour l'année 2010, le taux total d'imposition du foyer fiscal du recourant

- 51/52 - A/2516/2024 (ICC et IFD) est donc d'un peu moins de 59%, ce qui est au-dessous du seuil d'application du bouclier fiscal pour le seul ICC et n'apparaît pas excessif, d'autant que la part de revenu restante s'élève à CHF 2'014'497.-. Pour les années 2011 à 2013, le

recourant a bénéficié du bouclier fiscal, ce qui exclut a priori une imposition confiscatoire. Si le recourant relève que sa fortune n'a augmenté ces années-là que d'un point de vue technique, soit en raison du changement de taux de capitalisation des immeubles, il ne prétend pas non plus que son importante fortune mobilière et immobilière aurait baissé durant cette période et qu'elle aurait dû être entamée pour payer les impôts considérés. Le grief sera écarté. Le recours sera admis sur le point examiné au consid. 9.5, et rejeté pour le surplus.

E. 13

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe dans une très large mesure, sera condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 9'000.-, lequel tient compte en particulier de l'importance et de la complexité de la procédure et de l'ampleur particulière du présent jugement. Malgré l'admission partielle du recours, aucune indemnité de procédure ne sera allouée au recourant, dans la mesure d'une part où le grief admis ne porte que sur un montant minime au regard de la valeur litigieuse totale, et où la pièce qui a déterminé le changement de position de l'intimée aurait pu être produite plus tôt dans la procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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