

GE_GERICHTE ATA/601/2020 vom 16. Juni 2020

GE Cour de justice, 2020-06-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_601_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/601/2020 du 16 juin 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/601/2020 del 16 giugno 2020

Regeste

Résumé: Confirmation de la taxation de l'AFC et du jugement du TAPI s'agissant de l'application du bouclier fiscal sur la taxation du recourant. Les déductions qui ont déjà été prises en compte lors du calcul du rendement effectif de la fortune (2ème étape du calcul) ne peuvent pas à nouveau être déduites lors de la détermination du revenu du bouclier fiscal (3ème étape du calcul).

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

L'objet du litige porte sur la question de savoir si lors de la détermination du revenu du bouclier fiscal (3ème étape du calcul), les intérêts des dettes privées, les frais d'administration de la fortune mobilière privée et les charges et frais d'entretien d'immeubles privés doivent être déduits du revenu net imposable, comme le soutient le recourant.

L'AFC-GE conteste cette position, arguant en substance que ces déductions ont déjà été prises en compte lors du calcul du rendement effectif de la fortune, durant la deuxième étape du calcul. 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 2015. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de la LIPP dans sa teneur de 2015. 4)

Aux termes de l'art. 26 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), 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

- 9/14 - A/2745/2019 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). 5) 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. 6) a. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que

- 10/14 - A/2745/2019 des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2).

b. Le juge est en principe lié par un texte clair et sans équivoque. Ce principe n'est toutefois pas absolu, dès lors que le texte d'une norme peut ne pas correspondre à son sens véritable.

L'autorité qui applique le droit ne peut ainsi s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs sérieux peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, de même que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e).

c. L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune authentique (ou lacune proprement dite) suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne soit constitutif d'un abus de droit, voire d'une violation de la Constitution. La même chose vaut en droit fiscal, où seules les lacunes proprement dites peuvent être comblées, sous réserve des cas d'abus de droit qui comprennent notamment les situations d'évasion fiscale (ATF 131 II 562 consid. 3.5 et les références citées).

Le juge ne saurait s'écarter d'une interprétation qui correspond à l'évidence à la volonté du législateur en se fondant, le cas échéant, sur des considérations relevant du droit désirable (de lege ferenda) ; autrement dit, le juge ne saurait se substituer au législateur par le biais d'une interprétation extensive (ou restrictive) des dispositions légales (ATF 130 II 65 consid. 4.2 ; ATA/226/2019 du 5 mars 2019 consid. 9). 7)

Dans deux arrêts traitant du bouclier fiscal genevois, le Tribunal fédéral a relevé que l'art. 60 al. 1 LIPP prévoyait que, pour le calcul de la charge maximale, la fortune était présumée produire un rendement minimum de 1 %. Cette règle avait pour but d'éviter qu'un contribuable disposant d'une fortune importante mais d'un revenu nul, par exemple parce qu'il avait placé son capital dans une société

- 11/14 - A/2745/2019 qui ne distribuait aucun dividende, ne puisse échapper à toute imposition. En effet, dans un tel cas, sans la règle prévoyant un rendement minimum de la fortune nette de 1 %, la charge maximale du contribuable en question serait de CHF 0.- (60 % de son revenu net imposable, soit CHF 0.-). Le système instauré par la deuxième phrase de l'art. 60 al. 1 LIPP permettait alors, dans le calcul du revenu net imposable du contribuable ■ dont le rendement net de la fortune n'était qu'un élément parmi d'autres ■, de prendre en considération un rendement net de la fortune équivalant au moins à 1 % de la fortune nette. Si le rendement net de la fortune d'un contribuable était inférieur à 1 % de sa fortune nette, c'est ce pourcentage qu'il fallait prendre en compte dans le calcul. Cela ne permettait toutefois nullement de considérer que le résultat final du calcul en question, soit le « revenu net imposable » de l'art. 60 al. 1 1ère phr. LIPP, devait toujours s'élever au moins à 1 % de la fortune nette du contribuable. Le revenu net imposable pouvait en effet, selon les circonstances du cas d'espèce, être inférieur à ce montant (arrêts du Tribunal fédéral 2C_869/2017 et 2C_870/2017 du 7 août 2018 consid. 3.6).

Le Tribunal fédéral a encore relevé que dans les deux arrêts précités ■ et alors même que le correctif de l'art. 60 al. 1 2ème phr. LIPP trouvait application dans un cas mais pas dans l'autre ■ que le calcul du « revenu net imposable » prévu par l'art. 60 al. 1 1ère phr. LIPP devait donc être effectué sur la base d'un rendement net (fictif) de la fortune fixé à 1 % de la fortune nette du contribuable, respectivement sur la base du rendement réel de la fortune nette du contribuable, en tenant compte toutefois ensuite de toutes les déductions pertinentes, tel que l'avait jugé le TAPI. En retenant que la charge maximale de l'art. 60 LIPP devait directement être fixée à 60 % de 1 % de la fortune nette imposable, la chambre administrative avait effectué une interprétation contra legem de cette disposition, sans indiquer aucune raison qui permettrait de procéder de la sorte et était donc tombée dans l'arbitraire (arrêts du Tribunal fédéral 2C_869/2017 et 2C_870/2017 du 7 août 2018 consid. 3.6). 8)

Le recourant considère que le mécanisme appliqué par l'AFC-GE pénaliserait doublement le contribuable : d'une part en calculant un rendement net fictif de 1 % de sa fortune nette, ce qui serait trop élevé compte tenu de la conjoncture des marchés depuis 2012, d'autre part en considérant qu'il s'agit de rendements nets, le contribuable ne pouvant alors plus déduire les frais effectifs générés par les rendements effectifs de sa fortune.

a. Dans un premier grief, le recourant s'en prend ainsi au taux du rendement net, fixé à 1 %, même s'il reconnaît de lui-même qu'une modification de ce taux ne pourrait se faire que par le biais d'une modification législative. Dès lors que ledit taux ressort expressément de la loi, laquelle ne prévoit aucune dérogation à celui-ci, l'argument relatif à ce taux ne sera pas examiné plus en avant, dès lors

- 12/14 - A/2745/2019 qu'il n'est au demeurant pas contesté que l'AFC-GE a, conformément à la loi, fixé le rendement fictif de la fortune du recourant à 1% de sa fortune nette.

Ainsi, le fait que certaines circulaires de l'administration fédérale des contributions, telle que la lettre circulaire applicable aux taux fiscalement admis en 2012, prévoient des marges de l'ordre de 0.25 à 0.5 % comme le relève le recourant, n'est pas pertinent en l'espèce, étant relevé que cette dernière ne concerne d'ailleurs pas le même impôt (impôt anticipé, et ICC in casu).

b. Dans un second grief, le recourant reproche à l'administration de ne pas avoir pris en compte les déductions effectives liées à la fortune lors de la détermination du revenu du bouclier.

En l'occurrence, il ressort du texte clair et sans équivoque de l'art. 60 al. 1 LIPP que c'est effectivement le rendement net ■ et non brut ■ qui doit être utilisé pour le calcul du revenu net imposable. L'art. 60 al. 2 LIPP précise encore ce qu'il faut considérer comme étant le « rendement net de la fortune » au sens de l'al. 1, à savoir les revenus provenant de la fortune mobilière et immobilière, déduction faite des frais mentionnés à l'art. 34 let. a, c, d et e LIPP, ainsi qu'un intérêt sur la fortune commerciale imposable (selon certaines restrictions non pertinentes en l'espèce).

Il est vrai, comme le relève le TAPI, que dans le cas d'un rendement net effectif supérieur à 1 % de la fortune par exemple, les déductions liées à la fortune seraient prises en compte, à suivre la position du recourant, à deux reprises : une première fois, lors de la détermination du rendement net effectif de la fortune (2ème étape du calcul) et une seconde fois lors de la

détermination du revenu du bouclier (3ème étape du calcul), ce que la loi ne prévoit pas. Il est toutefois également exact, comme le relève le recourant, que cette hypothèse n'est pas remplie dans le cas d'espèce. En effet, dès lors que rendement net effectif du recourant est inférieur à 1 % de sa fortune, c'est bien le montant du rendement de la fortune déterminant ■ correspondant à 1 % de la fortune ■ qui a été utilisé pour déterminer le revenu du bouclier (3ème étape du calcul). Or, le rendement de la fortune déterminant ne tient précisément pas compte des déductions effectives liées à la fortune privée, dont le recourant sollicite à présent la déduction dans la troisième étape du calcul.

Cela étant, ce constat ne permet pas d'arriver à la conclusion qu'en tire le recourant, à savoir que les déductions générales liées à la fortune privée devraient ainsi être admises durant cette troisième étape du calcul. En effet, le recourant perd de vue, dans son raisonnement, la 2ème phrase de l'art. 60 al. 1 LIPP, selon laquelle dans le calcul ■ du revenu net imposable ■, le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1 % de la fortune nette. Or, déduire les frais liés à la fortune dans cette troisième étape équivaldrait immanquablement à réduire le rendement net de la fortune à moins de 1 % de la fortune, ce qui ne saurait être admis à la

- 13/14 - A/2745/2019 lecture de l'art. 60 al. 1 LIPP. De plus, le rendement de la fortune utilisé dans le calcul ■ et qui doit au moins être équivalent à 1 % de la fortune nette ■ est qualifié de rendement « net » par le texte clair de l'art. 60 al. 1 LIPP, ce qui implique qu'il ne peut faire l'objet de déductions supplémentaires.

Contrairement à ce que semble prétendre le recourant, le fait que le Tribunal fédéral ait expressément indiqué que le calcul du revenu net imposable devait se faire en tenant compte de toutes les déductions pertinentes ne signifie pas pour autant que les déductions sollicitées devraient être admises. Cette assertion permet certes de confirmer que, dans la troisième étape du calcul, devront être prises en compte les déductions, tel que mentionné à l'art. 28 LIPP, permettant de déterminer le revenu net du contribuable. Elle ne saurait toutefois permettre des déductions supplémentaires du rendement de la fortune net. 9)

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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