

GE_GERICHTE ATA/779/2015 vom 28. Juli 2015

GE Cour de justice, 2015-07-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_779_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/779/2015 du 28 juillet 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/779/2015 del 28 luglio 2015

Regeste

Résumé: Conformité au droit, en particulier à la LHID et à l'aLIPP-III, de l'application de la méthode dite « des praticiens » prévue par les instructions de la CSI en vue de déterminer la valeur des actions, en mains des recourants, d'une société anonyme non cotée en bourse. Bien qu'élevé, l'impôt sur la fortune en découlant n'est pas pour autant confiscatoire en application de la jurisprudence, en l'absence d'atteinte à la garantie de la propriété s'inscrivant dans la durée.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2)

Les recourants contestent leur taxation pour l'année 2009, qu'ils qualifient de confiscatoire, l'estimation de la valeur des actions de la société en vue de l'imposition sur la fortune étant contraire à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et au droit cantonal applicable durant la période fiscale en cause, à savoir 2009, de même qu'à la circulaire n° 28.

Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

S'agissant de droit cantonal, la cause est ainsi régie par l'ancienne loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP), divisé en quatre parties (aLIPP-I, aLIPP-II, aLIPP-III et aLIPP-IV), conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), laquelle est entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_954/2010 du 8 décembre 2011 consid. 2). Trouve en particulier application l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 (aLIPP-III - D 3 13), de même que l'ancien règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune du 19 décembre 2001 (aRIPP-III - D 3 13.01). 3) a. L'impôt sur la fortune des personnes physiques a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 2 LHID). L'art. 14 al. 1 LHID prévoit que la fortune est estimée à la valeur vénale, la valeur de rendement pouvant néanmoins être prise en considération de façon appropriée. De plus, aux termes de l'art. 15 al. 1 LHID, la période fiscale correspond à l'année civile (al. 1), les impôts sur le revenu et sur la fortune étant fixés et prélevés pour chaque période fiscale (al. 2).

Selon l'art. 4 aLIPP-III, l'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (al. 1), la fortune étant estimée, en général, à la valeur vénale (al. 2). L'art. 5 aLIPP-III concerne l'évaluation de la fortune mobilière et précise que les titres cotés en bourse sont évalués au cours moyen de décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû

- 15/25 - A/2982/2013 (al. 1). Les actions, parts sociales des sociétés coopératives et autres droits de participation non cotés en bourse sont évalués en fonction de la valeur de rendement de l'entreprise et de sa valeur intrinsèque (al. 2). Les titres des sociétés immobilières sont évalués uniquement d'après la valeur intrinsèque des sociétés en prenant en considération l'estimation fiscale des biens-fonds (al. 3). L'art. 1 aRIPP-III précise que la circulaire n° 28 de la CSI est applicable si elle ne déroge notamment pas à l'art. 5 aLIPP-III.

b. Édifiée par la CSI, qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'administration fédérale des contributions, la circulaire n° 28 a fait l'objet de plusieurs éditions depuis les années 1940, dont la dernière date du 28 août 2008, laquelle est ainsi applicable à la période fiscale 2009 faisant l'objet du présent litige. Elle a pour objectif l'estimation uniforme en Suisse, pour l'impôt sur la fortune, des titres nationaux et étrangers qui ne sont négociés dans aucune bourse et sert à l'harmonisation fiscale intercantonale (ch. 1 par. 1 de la circulaire n° 28). Les principes d'estimation doivent être choisis de telle manière que le résultat se rapproche au mieux de la réalité économique, la circulaire n° 28 contenant des instructions à cet égard, auxquelles il peut être dérogé, pour des motifs d'égalité de traitement, lorsque leur application se révélerait contraire au droit ou si la valeur vénale d'un titre peut être mieux évaluée (commentaire 2014 à la circulaire n° 28, ad ch. 1 p. 2).

La fortune est estimée en principe à la valeur vénale, soit le prix que l'on peut obtenir d'un bien dans des circonstances normales (ch. 1 par. 3. de la circulaire n° 28), cette valeur au 31 décembre « n » étant en principe déterminante (ch. 1 par. 4 de la circulaire n° 28). Pour les titres non cotés pour lesquels on ne connaît aucun cours, la valeur vénale correspond à la valeur intrinsèque et se détermine en règle générale selon le principe de continuation de l'exploitation (ch. 2 par. 4 de la circulaire n° 28).

L'activité effective d'une société détermine son mode d'estimation (ch. 6 de la circulaire n° 28). Pour les sociétés commerciales, industrielles et de services, la valeur de l'entreprise résulte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement qui est doublée d'une part et la valeur substantielle déterminée selon le principe de continuation de l'exploitation d'autre part (ch. 34 de la circulaire n° 28), étant précisé que, même si elles se révèlent importantes, des fluctuations de rendement ne justifient pas de déroger à ce principe, dès lors que des oscillations conjoncturelles sont à considérer comme immanentes au système économique (commentaire 2014 à la circulaire n° 28, ad ch. 34 p. 42). Cette méthode est généralement appelée « méthode des praticiens » (arrêts du Tribunal fédéral 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.2 ; 2C_309/2013 du 18 septembre 2013 consid. 3.6). Font exception l'année de fondation et la période de constitution, où les titres sont estimés selon leur valeur intrinsèque (ch. 32 par. 1 de la circulaire n° 28), ou la liquidation de la société, à savoir quand elle ne

- 16/25 - A/2982/2013 poursuit plus son but statutaire mais réalise ses actifs et exécute ses engagements, indépendamment de cette inscription au registre du commerce (ch. 47 de la

circulaire n° 28), auquel cas la valeur est déterminée par l'excédent de liquidation présumé (ch. 48 de la circulaire n° 28). Si une société d'exploitation, selon ses statuts, se limite depuis deux ans à une activité de recouvrement de ses prétentions juridiques, de liquidation des immobilisations corporelles meubles ainsi que d'administration et de possession de biens immobiliers et que la reprise de son activité statutaire n'est pas prévisible, l'entreprise doit être évaluée selon la méthode employée respectivement pour les sociétés de gérance de fortune et les sociétés immobilières, c'est-à-dire à la valeur substantielle (commentaire de la circulaire n° 28, ad ch. 6 p. 10). La valeur des sociétés holdings pures, de gérance de fortune et de financement, ainsi que des sociétés immobilières correspond, quant à elle, à leur valeur substantielle (ch. 38 et 42 de la circulaire n° 28).

Les instructions ne sont applicables que si l'ensemble des éléments nécessaires à l'établissement de l'estimation est connu (ch. 5 de la circulaire n° 28). Selon le commentaire 2014 relatif à cette disposition, dans des cas exceptionnels, il peut arriver qu'une entreprise ne puisse être aliénée ou difficilement aliénable à la valeur de rendement, en particulier si son rendement repose exclusivement ou presque sur la performance d'une personne unique détenant la totalité ou la majorité des droits de participation de celle-ci. Si la création de valeur de l'entreprise est obtenue uniquement par le détenteur d'une participation majoritaire et si l'entreprise n'emploie pas d'autres personnes que celles occupées à des tâches d'administration et de logistique, l'autorité d'estimation peut, sur demande de l'entreprise, prendre en considération cette situation par une pondération simple de la valeur de rendement, c'est-à-dire non doublée, et de la valeur substantielle (commentaire 2014 à la circulaire n° 28, ad ch. 5 p. 9).

Le calcul de la valeur vénale des titres non cotés à la fin de la période fiscale « n » requiert, en principe, que les comptes annuels « n » de la société à évaluer soient disponibles. Au moment de la taxation de la personne physique, les comptes annuels nécessaires à l'évaluation de la société faisant fréquemment défaut, la valeur vénale de la période fiscale précédente « n-1 » peut être retenue afin de ne pas retarder la procédure de taxation, pour autant que la société n'ait pas connu de modifications substantielles au cours de l'exercice commercial déterminant « n » (ch. 4 de la circulaire n° 28), par exemple en cas de changement de la méthode d'estimation, après la cessation de l'activité commerciale, en cas de transfert substantiel, de modification du capital ou de restructurations (commentaire 2014 de la circulaire n° 28, ad ch. 4 p. 8). La décision de savoir si un canton procède de manière ordinaire à la taxation des personnes physiques sur la base de la valeur fiscale précédente relève exclusivement de sa compétence (commentaire 2014 de la circulaire n° 28, ad ch. 4 p. 8).

- 17/25 - A/2982/2013

c. La méthode générale d'estimation contenue dans la circulaire n° 28 a rencontré l'aval du Tribunal fédéral. Dans sa jurisprudence concernant des affaires antérieures à l'entrée en vigueur de la LHID, il a constaté que cette méthode prenait en compte les éléments pertinents pour estimer la valeur vénale des titres non cotés et non régulièrement négociés (arrêt du Tribunal fédéral 2A.213/1994 du 8 octobre 1996 consid. 4). Après l'entrée en vigueur de la LHID, il a souligné qu'en prévoyant des règles unifiées d'estimation des titres non cotés en vue de leur imposition sur la fortune dans un domaine où les cantons jouissent d'un large pouvoir d'appréciation, la circulaire n° 28 poursuivait un but d'harmonisation fiscale horizontale et concrétisait ainsi l'art. 14 al. 1 LHID (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid 5.3.1 ; 2C_583/2013 précité consid. 3.1.3 ;

2C_800/2008 du 12 juin 2009 consid. 5.2 ; 2C_952/2010 du 29 mars 2011 consid. 2.1). Sur le fond, il a considéré que la circulaire n° 28 prenait en compte les éléments déterminants pour l'évaluation des titres non cotés et qu'elle était appropriée et fiable pour l'estimation des sociétés en vue de l'imposition sur la fortune des actionnaires (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid 5.3.1 ; 2C_583/2013 précité consid. 3.1.3 ; 2C_504/2009 du 15 avril 2010 consid. 3.3), sans pour autant exclure que d'autres méthodes d'évaluation reconnues puissent, isolément, s'avérer appropriées (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1168/2013 du 30 juin 2014 consid. 3.6 ; 2C_309/2013 précité consid. 3.6), notamment dans le cas où une partie des titres non cotés en question auraient fait l'objet d'une transaction récente (ATA/595/2015 du 9 juin 2015).

En effet, en tant que directive, la circulaire n° 28 ne constitue pas du droit et ne lie pas le juge (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 précité consid. 5.3.1 ; 2C_1168/2013 précité consid. 3.6 ; 2C_504/2009 précité consid. 3.3), à l'instar des ordonnances administratives, qui s'adressent aux administrations fiscales cantonales afin d'unifier et de rationaliser la pratique, d'assurer l'égalité de traitement, le bon fonctionnement de l'administration et la sécurité juridique ; celles-ci ne s'en écartent que dans la mesure où elles contreviennent au sens et au but de la loi (ATF 136 I 129 consid. 6.4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.3 ; 2C_103/2009 du 10 juillet 2009 consid. 2.2 ; ATA/764/2014 du 30 septembre 2014 ; ATA/603/2014 du 29 juillet 2014).

d. Les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales et sont déterminants à cet égard, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières (principe de déterminance ; ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 136 II 88 consid. 3.1 ; 133 I 19 consid. 6.3 ; 132 I 175 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.4 ; ATA/420/2015 du 5 mai 2015 ; ATA/84/2014 du 12 février 2014).

L'art. 958 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (CO - RS 220) prévoit que les comptes doivent présenter la situation économique

- 18/25 - A/2982/2013 de l'entreprise, de façon qu'un tiers puisse s'en faire une opinion fondée (al. 1). Les comptes sont présentés dans le rapport de gestion ; ce dernier contient les comptes annuels individuels qui se composent du bilan, du compte de résultat et de l'annexe (al. 2). Le rapport de gestion est établi et soumis dans les six mois qui suivent la fin de l'exercice à l'organe ou aux personnes qui ont la compétence de l'approuver (al. 3). Dans une société anonyme, l'assemblée générale des actionnaires a notamment le droit intransmissible d'approuver les comptes annuels et de déterminer l'emploi du bénéfice résultant du bilan, en particulier de fixer les dividendes et les tantièmes (art. 698 al. 2 ch. 4 CO). Elle a lieu chaque année dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice (art. 699 al. 2 CO). L'organe de révision, aux contrôles duquel les sociétés sont soumises selon l'art. 727 al. 1 ch. 2 et al. 3 CO, vérifie notamment si les comptes annuels et le cas échéant les comptes de groupe sont conformes aux dispositions légales, aux statuts et au cadre de référence choisi et si la proposition du conseil d'administration à l'assemblée générale concernant l'emploi du bénéfice est conforme aux dispositions légales et aux statuts (art. 728a al. 1 CO).

e. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de

ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c/aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 4.2 ; ATA/420/2015 précité ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015 ; ATA/8/2013 du 8 janvier 2013 ; ATA/483/2012 du 31 juillet 2012 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/234/2015 précité ; ATA/112/2015 précité ; ATA/8/2013 précité).

Le principe de la libre appréciation des preuves s'applique également en droit fiscal. L'autorité forme librement sa conviction, en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6ème éd., 2002, p. 403 s ; Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème éd., 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs

- 19/25 - A/2982/2013 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 précité consid. 7.2 ; 2C_1201/2012 du

E. 16

mai 2013 consid. 4.5 ; 2C_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 4.2 ; ATA/420/2015 précité ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 ; ATA/226/2012 du

E. 17

avril 2012 ; ATA/95/2012 du 21 février 2012). 4) a. En l'espèce, les recourants contestent l'application de la circulaire n° 28 pour l'estimation des titres de la société durant la période fiscale 2009, sans pour autant soulever des griefs concrets à son égard. Ils perdent toutefois de vue que celle-ci a été considérée, comme le rappelle la jurisprudence constante susmentionnée, comme une méthode adéquate pour l'estimation des titres non cotés, dans un but d'harmonisation fiscale horizontale. Elle concrétise et met ainsi en œuvre l'art. 14 al. 1 LHID, qui prévoit certes une estimation à la valeur vénale, mais n'exclut pas la prise en compte de la valeur de rendement de manière appropriée, étant au surplus précisé que l'art. 1 aRIPP-III renvoie expressément à l'application de la circulaire n° 28.

Encore convient-il de déterminer si les principes qu'elle contient ont été correctement appliqués à la société, ce que les recourants contestent, basant leur argumentation d'une part sur la méthode de calcul employée, les titres de la société ne devant pas être évalués selon la méthode dite « des praticiens ». Ils ne remettent toutefois pas en cause, en tant que tels, le calcul effectué par l'AFC, et, d'autre part, sur une prise en compte erronée de l'exercice.

b. La société poursuit une activité de service, consistant dans le négoce de produits pétroliers. À ce titre, selon la méthode susmentionnée, sa valeur résulte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement qui est doublée d'une part et la valeur substantielle déterminée selon le principe de continuation de l'exploitation d'autre part (ch. 34 de la

circulaire n° 28). En recourant à cette méthode, l'AFC-GE a correctement appliqué la circulaire n° 28. Les recourants se prévalent toutefois d'exceptions, conduisant à la prise en compte de la seule valeur substantielle de la société, tout au plus d'une pondération simple de la valeur de rendement et de la valeur substantielle.

Les recourants affirment ainsi que la société était dormante depuis fin 2009, soit l'année fiscale en cause, après avoir subi divers changements s'étant répercutés dans ses activités, qui n'étaient plus celles en lien avec son but statutaire. S'il ressort certes du dossier que la société a été dissoute en 2013, qu'elle a subi une baisse significative de son bénéfice dès l'exercice 2010 et qu'elle s'est séparée de plusieurs de ses employés au deuxième semestre de l'année 2009, ces éléments ne sauraient suffire à étayer leurs allégués. En effet, outre le fait qu'en 2009, elle n'avait pas « limité depuis deux ans » déjà ses activités statutaires, il ne résulte pas non plus de ses données comptables qu'elle aurait procédé de la sorte, puisqu'elle a, en 2009, en comparaison avec 2008, réalisé un bénéfice substantiel durant cet exercice, selon le rapport de l'organe de révision concernant les comptes de l'année 2010, et procédé à des ventes de

- 20/25 - A/2982/2013 marchandises pour des montants conséquents. Les indications figurant dans le bilan intermédiaire de liquidation au 30 novembre 2014 et le rapport de l'organe de révision établi par celui-ci n'y changent rien, ce d'autant qu'elles apparaissent en contradiction avec ces chiffres pour l'exercice considéré et restent évasives quant à celui-ci, se limitant à mentionner « depuis l'exercice 2009-2010 », sans autre précision. À cela s'ajoute que, selon le contrat entre H_____ et la société daté du 19 janvier 2011, cet établissement s'engageait à lui octroyer une ligne de crédit, de l'ordre de CHF 200'000'000.-. Bien que cet élément n'apparaisse pas déterminant pour juger de l'activité de la société durant l'exercice considéré, il n'en démontre pas moins que celle-ci ne pouvait être considérée comme dormante dès 2009, dès lors qu'elle poursuivait ses activités statutaires, ne se limitant pas à la gestion de ses biens ou à sa liquidation, laquelle n'a d'ailleurs été décidée qu'en 2013 par l'assemblée générale.

Les recourants ne sauraient davantage affirmer que le rendement de la société ne reposait que sur la performance de M. B_____ C_____ s'agissant de la période fiscale litigieuse. Si celui-ci a certes quitté la société en fin d'année 2008, D_____ n'en a pas moins continué son activité, réalisant un bénéfice significatif en 2009 par rapport à l'exercice précédent et procédant à la vente de marchandises pour un montant important, conformément à son but statutaire. La société a également continué à employer le même nombre de salariés, à tout le moins durant le premier semestre 2009, à des postes élevés, au regard du salaire conséquent perçu par certains employés par rapport à celui de M. E_____, même si elle a réduit ses effectifs en fin d'année 2009.

c. Les recourants allèguent que l'autorité intimée ne pouvait se fonder sur les comptes de l'année « n-1 » pour estimer la valeur de la société, mais devaient prendre en compte ceux, « n », de l'année correspondant à celle de la taxation, à savoir 2009.

Si une telle solution est effectivement prévue par la circulaire n° 28, celle-ci n'en réserve pas moins le cas dans lequel ces comptes ne seraient pas disponibles, permettant le recours à l'année « n-1 » pour l'estimation de la valeur des titres non cotés, comme en l'espèce. En effet, il ressort du dossier que les comptes de l'année 2009 n'ont pas été approuvés par l'assemblée générale dans les six mois suivant leur clôture, comme en atteste le rapport établi par l'organe de révision pour l'année 2010. Celui-ci n'a au demeurant pas non plus

rendu de rapport à leur égard, en contradiction avec les dispositions du droit des obligations. Les comptes 2009 ne figurent ainsi au dossier que de manière partielle et à titre de comparatif pour l'année 2010 et ne comportent aucune indication sur l'utilisation du bénéfice.

Dans ces circonstances, pour ne pas retarder la taxation, l'autorité intimée pouvait prendre en considération l'année « n-1 » pour établir celle-ci, conformément à la circulaire n° 28, étant précisé qu'aucune circonstance exceptionnelle intervenue dans la société, comme précédemment évoqué, n'était

- 21/25 - A/2982/2013 de nature à l'en empêcher et que, par la suite, elle a procédé de la même manière, pour les exercices subséquents.

d. Il en résulte que la circulaire n° 28 a été correctement appliquée par l'AFC, ce qu'a confirmé à juste titre le TAPI, aux fins de l'estimation de la valeur des actions de la société pour l'impôt sur la fortune des recourants. 5)

Encore convient-il d'examiner si cet impôt se révèle confiscatoire, au regard de la taxation des recourants pour la période fiscale 2009, ce dont précisément ils se plaignent.

a. 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 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1). 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 ; 2C_277/2008 précité 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). Le noyau essentiel de la propriété privée n'est pas touché si, pendant une courte période, le revenu à disposition ne suffit pas au contribuable à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 106 Ia 342 consid. 6c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_277/2008 précité consid. 4.1 ; 2P.139/2004 du 30 novembre 2004 consid. 4.1). En particulier, dans les cas dans lesquels la fortune ne produit que peu ou pas de rendement, l'imposition ne saurait être jugée confiscatoire si le contribuable renonce volontairement à un rendement suffisant en raison de relations familiales ou dans l'attente d'une réalisation future bien supérieure au revenu de la fortune (ATF 106 Ia 342 consid. 6c).

b. Le Tribunal fédéral fait montre 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 (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 44 n. 44).

- 22/25 - A/2982/2013

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

E. 20

décembre 2011). Elle est arrivée à la même conclusion s'agissant d'une imposition totale, tant sur le revenu que sur la fortune, 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). Dans ces deux cas, rien ne permettait par ailleurs de conclure que les contribuables avaient réduit à dessein leur revenu pour se prévaloir de la garantie de la propriété.

La chambre de céans en a toutefois jugé différemment s'agissant d'un contribuable dont l'impôt constituait, pour l'année en cause, 100.26 % du revenu imposable et s'élevait respectivement à 74.08 % et 63.18 % pour les années précédentes. Elle a en particulier considéré que, même si la fortune de l'intéressé avait un rendement négatif, celui-ci était toutefois lié à l'absence de dividendes versés par les sociétés dont il était actionnaire à hauteur de 50 % avec son frère. Il avait en outre des dettes envers ces sociétés qui l'obligeaient à verser des intérêts, diminuant d'autant ses propres revenus. Cette situation lui était imputable, dès lors qu'il avait librement choisi cette organisation et avait volontairement, en raison de l'attente d'un gain futur supérieur au revenu de la fortune, renoncé au versement de dividendes distribuables, dont l'ICC pour l'année en cause ne représentait qu'un minime pourcentage (ATA/973/2014 du 9 décembre 2014 ; ATA/584/2013 du 3 septembre 2013, étant précisé que ce dernier arrêt a été annulé par le Tribunal fédéral pour violation du droit d'être entendu du recourant, l'autorité cantonale ne s'étant pas prononcée sur la violation alléguée du principe d'égalité de traitement soulevée par l'intéressé en relation avec la situation de son frère, dont l'imposition avait été jugée confiscatoire, grief toutefois rejeté par la chambre de céans dans le premier des arrêts susmentionnés).

c. Dans le but de lutter contre l'effet confiscatoire potentiel d'un cumul de l'impôt sur la fortune et de l'imposition globale du revenu, certains cantons, dont celui de Genève, ont introduit un mécanisme particulier, sous la forme d'un bouclier fiscal, dans l'idée d'assurer que l'addition du taux effectif d'impôt sur la fortune et le revenu ne dépasse pas un certain seuil maximum de l'imposition du revenu (Xavier OBERSON, op. cit., p. 45 n. 47). Ainsi, selon l'art. 60 al. 1 LIPP, entré en vigueur le 1er janvier 2011, 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.

Eu égard au principe constitutionnel de non-rétroactivité des lois, consacré notamment à l'art. 1 du titre final du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC -

- 23/25 - A/2982/2013 RS 210) et par la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 119 Ia 254 consid. 3b), l'application rétroactive d'une loi n'est admissible que si elle est expressément prévue, limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes et se justifie par de justes motifs. La chambre administrative a déjà eu l'occasion de préciser que, s'agissant de la détermination du pourcentage de la charge fiscale admissible, il n'apparaissait pas

arbitraire de s'inspirer du nouvel art. 60 LIPP pour les périodes antérieures à son entrée en vigueur. Elle a ainsi estimé que le contenu de cette disposition pouvait être appliqué dans la mesure où une telle solution permettait de respecter le principe de proportionnalité, tout en restant en-deçà du seuil, élevé, posé par la jurisprudence fédérale pour reconnaître le caractère confiscatoire de l'impôt (ATA/973/2014 précité ; ATA/584/2013 précité ; ATA/818/2012 précité ; ATA/771/2011 précité).

d. En l'espèce, le bordereau litigieux laisse apparaître une taxation élevée, dépassant de 200 % le revenu imposable des recourants, ce que les parties ne contestent pas.

Il ne saurait toutefois, pour ce seul motif, être qualifié de confiscatoire, comme l'allèguent les époux C_____. En effet, cette taxation ne s'inscrit pas dans la durée, puisqu'elle concerne la seule période fiscale 2009, les recourants ayant changé de lieu de domicile en fin d'année 2010 pour s'établir dans le canton de Schwyz, rendant leur assujettissement dans le canton de Genève limité. Les recourants ne peuvent d'ailleurs pas tirer argument de ce déménagement pour affirmer que s'ils étaient restés à Genève, le critère de durabilité exigé par la jurisprudence aurait été réalisé, dès lors que tel n'a pas été le cas, étant au demeurant précisé que le bordereau de taxation pour l'impôt 2009 leur a été notifié postérieurement à leur départ, M. B_____ C_____ ayant même prié l'AFC-GE de rectifier la valeur des actions de la société, en prenant en compte celle arrêtée par l'autorité intimée le 14 avril 2010. Les recourants n'ont d'ailleurs, par la suite, pas contesté les taxations postérieures à celle de 2009, ce qui montre également qu'ils ne les considéraient pas comme confiscatoires, ni ne s'inscrivaient dans le prolongement de celle qui est litigieuse.

À cela s'ajoute que les recourants ne sauraient se prévaloir de l'absence de versement de dividendes pour l'année fiscale 2009 de la part de la société dont M. B_____ C_____ était actionnaire à hauteur de 50 %. Dans ce cadre, il importe peu que son coactionnaire, qui détenait l'autre moitié des actions de D_____, ne soit pas un membre de sa famille, dès lors qu'un rapport de dépendance peut se matérialiser par les intérêts respectifs des actionnaires, en particulier lorsqu'ils se trouvent en nombre restreint comme en l'espèce. Le courrier produit par le recourant, au demeurant seulement devant la chambre de céans, n'y change rien et n'est à prendre en compte qu'avec circonspection, étant donné les intérêts des deux actionnaires. Les autres pièces versées au dossier n'emportent pas davantage conviction, en particulier les deux courriers concernant

- 24/25 - A/2982/2013 les établissements bancaires, l'un adressé par F_____ à la société, l'autre envoyé par celle-ci à G_____, dont les montants, pris dans leur globalité, apparaissent au demeurant peu cohérents par rapport aux fonds propres de D_____, en l'espace de quelques mois. En particulier, alors que la condition requise par F_____ n'était pas réalisée par la société en 2008, dès lors que ses fonds propres n'atteignaient pas, en contrevalet, le montant exigé par cette banque, elle l'était s'agissant de l'attestation faite en faveur de G_____, la société ayant disposé à la fin de l'exercice 2009 de fonds propres à hauteur de plus de CHF 58'000'000.-, de sorte qu'elle aurait pu, à ce moment déjà, verser un dividende à ses actionnaires, dont l'ICC 2009 de l'intéressé n'aurait représenté qu'un pourcentage infime. Le fait que H_____ ait requis la constitution de fonds propres pour un montant supérieur en 2011 n'y change rien, dès lors qu'il ne concerne pas l'exercice litigieux, mais montre au contraire que, malgré cette exigence, le versement d'un dividende était possible, qui a eu lieu durant l'exercice 2012.

Il en résulte que l'imposition litigieuse ne remplit pas les conditions pour être qualifiée de confiscatoire, de sorte que les recourants ne sauraient pas non plus se prévaloir de l'application du bouclier fiscal prévue par la législation genevoise. 6)

Vu ce qui précède, le recours sera rejeté. 7)

Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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