

## **GE\_GERICHTE ATA/818/2012 vom 4. Dezember 2012**

GE Cour de justice, 2012-12-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_818\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_818_2012)

FR: GE\_GERICHTE ATA/818/2012 du 4 décembre 2012

IT: GE\_GERICHTE ATA/818/2012 del 4 dicembre 2012

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

#### **E. 2**

Au 1er janvier 2011, un nouvel art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) est entré en vigueur, prévoyant une limite fixe de taxation en pourcents. Le texte de son premier alinéa est le suivant :

« 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 ».

Enfin, eu égard au principe constitutionnel de non-rétroactivité des lois, consacré notamment à l'art. 1 al. 1 titre final du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), et de la jurisprudence du Tribunal fédéral (notamment l'ATF 119 Ia 254, consid. 3b), l'application rétroactive d'une loi n'est admissible que si elle est expressément prévue, est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes et se justifie par de justes motifs.

#### **E. 3**

L'art. 26 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) consacre le principe de la garantie de la propriété. Selon la doctrine, la garantie de la propriété assurée par l'ancien art. 22ter aCst., aujourd'hui repris par l'art. 26 al. 2 Cst., vise à sauvegarder la propriété en tant qu'institution de notre ordre juridique. Le législateur ne doit pas adopter une norme qui supprime cette institution juridique, la rend vaine, la vide de sa

- 6/10 - A/4568/2010 substance ou porte atteinte à son noyau intangible (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 89).

La garantie de la propriété ne va, en matière fiscale, pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire, cette dernière portant atteinte à l'institution même de la propriété privée (ATAF 2007/23 consid. 7.4.1 ; U. HÄFELIN/G. MÜLLER/F. UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., 2010, n. 2043 ; K. VALLENDER, in B. EHRENZELLER et al. [éd.], Die schweizerische Bundesverfassung - Kommentar, vol. I, 2e éd., 2008, n. 34 ss ad art. 26 Cst. ; J.P. MÜLLER/M. SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4e éd., 2008, p. 1041).

Ainsi, selon la jurisprudence, une prétention fiscale ne doit-elle pas porter atteinte au noyau essentiel de la propriété privée. Pour juger si une imposition 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 d'autres taxes ou contributions, et la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 122 I 305 consid. 7a ; 128 II 112 consid. 10b.bb, et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_579/2009 du 26 juin 2010).

Le Tribunal fédéral a notamment admis 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, p. 353 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2P.139/2004 du 30 novembre 2004, consid. 4.1 ; 2C\_277/2008 du 26 septembre 2008).

Le Tribunal fédéral fait montre d'une grande retenue dans l'admission du caractère confiscatoire d'une imposition. Il n'en a en effet constaté qu'à une seule reprise, dans le cadre d'une rente viagère constituée par disposition pour cause de mort, et 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 (D. YERSIN, Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires, in Publications de l'Institut suisse de droit comparé, vol. 12, 1990, p. 278 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 44).

#### **E. 4**

Au plan cantonal, le Tribunal administratif zurichois a admis qu'un taux d'imposition sur le revenu de 88 %, et à plus forte raison de 97,5 %, obligeait le contribuable à entamer la substance de son patrimoine pour payer ses impôts, et s'avérait confiscatoire si cet état de choses perdurait (Arrêt du Tribunal administratif du canton de Zurich du 2 février 2011, in StE 2011 A 22 n° 3).

- 7/10 - A/4568/2010

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).

#### **E. 5**

Selon la doctrine, la Cour constitutionnelle allemande a donné un élément de réponse quant à la manière de déterminer le seuil d'imposition compte tenu de l'ensemble des circonstances et des contributions publiques applicables, au-delà duquel l'imposition devient confiscatoire. Cette dernière a tenté de définir selon des critères actuels quelle est la « portion de son bien » que chaque citoyen doit donner à l'Etat dans un système d'économie privée. Elle a considéré, en relation avec l'imposition de la fortune, que le rendement de celle-ci constituait la limite supérieure de l'imposition. La charge fiscale constituée par l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune ne doit pas porter atteinte au patrimoine qui représente la source du revenu. Ce patrimoine bénéficie de la garantie de la propriété, ce qui interdit de frapper de l'impôt un rendement théorique ; seul le rendement effectif peut être soumis à une imposition. Ainsi, l'impôt sur la fortune, dans la mesure où il frappe un patrimoine qui, par nature, ne produit pas un revenu, comme une collection de tableaux,

atteint la substance de la propriété. Au surplus, le principe de la proportionnalité de l'impôt aux facultés contributives veut que l'impôt sur la fortune saisisse non pas le capital lui-même, mais le revenu qu'il produit. La Cour constitutionnelle allemande a estimé que la charge fiscale de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune ne pouvait dépasser 50 % (BVerfGE 115, 97, 108 s. ; 93, 121, 136 s.), les biens affectés à l'usage courant devant faire l'objet d'un traitement plus favorable, de manière à permettre au contribuable d'organiser sa vie courante comme il l'entend (J.-M. RIVIER, op. cit., p. 90-91).

#### **E. 6**

En l'espèce, Mme X\_\_\_\_\_ fait l'objet d'une taxation totale, fédérale, cantonale et communale, de CHF 120'104.- pour la période fiscale 2006 - étant précisé que si l'IFD n'est pas contesté dans le cadre du présent litige, il participe néanmoins à la charge fiscale totale en matière d'impôt sur le revenu. Le revenu brut pour cette même période s'est monté à CHF 177'517.- et le revenu imposable ICC à CHF 130'036.-. Sa fortune nette était de CHF 9'142'123.- et sa fortune imposable (ICC) de CHF 8'507'184.-.

Ainsi, l'imposition totale, tant sur le revenu que sur la fortune, équivalait à 92,36 % du revenu imposable ICC de la contribuable. Le pourcentage que représente cette imposition porte une atteinte grave à la propriété de la recourante dans la mesure où elle est contrainte, une fois ses impôts acquittés, de vivre en entamant sa fortune, puisqu'il ne lui reste dans ce cas qu'un peu moins de CHF 10'000.- de revenus disponibles sur l'ensemble de l'exercice. L'imposition épuise donc la substance de l'objet imposable et empêche sa reconstitution.

#### **E. 7**

L'atteinte à la substance de l'objet imposable doit également, selon les conditions précitées, s'inscrire dans la durée.

- 8/10 - A/4568/2010

L'instance précédente, ainsi que l'AFC, soutiennent que tel n'est pas le cas, les taxations 2007 et 2008 de la recourante - par ailleurs également contestées - montrant une augmentation de la fortune imposable.

Cette augmentation ne peut toutefois être suivie. En effet, si les 2 taxations en cause - les seules postérieures à l'année 2006 à avoir été notifiées - retiennent, quelles qu'en soient les causes, un accroissement de la fortune imposable, elles fixent également le revenu imposable à CHF 0.-. Dès lors, le problème d'atteinte à la substance de la fortune pour le paiement des impôts courants perdure, voire va s'accroissant, lors des exercices postérieurs.

L'AFC n'a au demeurant pas soutenu - et rien dans le dossier ne le démontre - que Mme X\_\_\_\_\_ aurait, en 2006, réduit son revenu pour bénéficier d'un bouclier fiscal.

#### **E. 8**

Le caractère confiscatoire de l'ICC 2006 sera ainsi reconnu, et le recours admis. En conséquence, le jugement du TAPI sera annulé, de même que la décision sur réclamation et le bordereau de taxation ICC 2006 y afférent.

#### **E. 9**

S'agissant de la détermination du pourcentage de la charge fiscale admissible, il n'apparaît pas arbitraire, à défaut de jurisprudence établie en la matière, de s'inspirer du nouvel art. 60 LIPP. Dans l'ATA/771/2011 précité, la chambre de céans - sur la base des conclusions des

recourants - avait jugé que l'imposition totale de ceux-ci, correspondant à l'ICC sur le revenu, l'imposition sur la fortune ainsi que l'impôt immobilier complémentaire, ne devait pas excéder 70 % de leur revenu imposable. Ce taux peut être retenu également dans la présente espèce, dans la mesure où, d'une part, l'art. 60 LIPP n'est pas directement applicable à la cause, et où, d'autre part, une telle solution permet 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.

L'imposition finale ICC 2006 ne pourra excéder au total 70 % du revenu net imposable, étant précisé que pour ce calcul, le rendement net de la fortune sera fixé au moins à 1 % de la fortune nette, ceci dans l'esprit de la volonté du législateur lors de l'adoption de l'art. 60 LIPP.

#### **E. 10**

Eu égard à ce qui précède, le bordereau de taxation ICC 2006 du 29 novembre 2010 sera annulé et le dossier renvoyé à l'AFC, afin qu'elle en notifie un nouveau, conforme aux considérants ci-dessus.

#### **E. 11**

Vu la teneur de l'art. 87 al. 1 2ème phr. LPA, aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC, quand bien même elle succombe. Une indemnité de procédure de CHF 1'500.- sera allouée à Mme X\_\_\_\_\_, à charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

- 9/10 - A/4568/2010

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