

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_826/2015

Arrêt du 5 janvier 2017

Ile Cour de droit public

Composition
MM. les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd, Aubry Girardin, Donzallaz et Stadelmann.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

A.B. _____ et B.B. _____, tous les deux représentés par Laurent Kyd, avocat,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet

Impôts communal et cantonal 2009, impôt sur la fortune; estimation de titres non cotés, garantie de la propriété,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 28 juillet 2015.

Faits :

A.
B.B. _____ et A.B. _____ sont mariés et étaient domiciliés à C. _____ en 2009.
A.B. _____ était administrateur jusqu'au 3 décembre 2008 de la société D. _____ SA, inscrite le *** 2005 au registre du commerce et dotée d'un capital-actions de 150'000 fr. composé de cent cinquante actions de 1'000 fr. A.B. _____ détenait la moitié du capital-actions, l'autre moitié étant en mains de E. _____, administrateur et président de la société. Selon l'art. 26 des statuts de la société du 17 novembre 2005, l'année sociale commençait le 1er décembre et finissait le 30 novembre.

Par courrier du 21 juillet 2009, l'Administration fiscale cantonale a informé la société qu'au vu des comptes annuels clos en 2007, la valeur fiscale de ses actions avait été fixée au cours fiscal brut de 113'205 fr. et net de 79'243 fr.

Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2009 datée du 24 mars 2010, les époux B. _____ ont indiqué, pour l'impôt cantonal et communal, un revenu brut de 486'441 fr. et net de 181'636 fr. La fortune nette totale se montait à 12'233'263 fr et incluait les septante-cinq actions de la société, déclarée pour une valeur imposable de 79'243 fr.

Le 14 avril 2010, l'Administration fiscale cantonale a informé la société qu'au vu des comptes annuels clos en 2008, la valeur fiscale de ses actions pour l'année 2009 avait été fixée au cours fiscal brut de 525'196 fr. et net de 367'637 fr. Le 14 décembre 2010, la société a écrit à l'Administration fiscale cantonale pour lui demander de fixer le cours fiscal de l'action à 36'724 fr. pour 2008 et 220'603 fr. pour 2009.

Le 15 décembre 2010, les époux B. _____ se sont établis dans le canton de Schwyz.

B.

Par bordereau de taxation du 21 mars 2011, l'Administration fiscale cantonale a établi l'imposition des époux B. _____ pour l'impôt cantonal et communal 2009 à 444'864 fr. 60, pour un revenu imposable de 205'589 fr. et une fortune imposable de 40'260'594 fr., la valeur des actions de la société ayant été estimée à 367'637 fr. par action.

C.

Le 19 avril 2011, les époux B. _____ ont déposé une réclamation contre le bordereau du 21 mars 2011.

Le 22 juin 2011, l'Administration fiscale cantonale a informé la société qu'au vu des comptes annuels clos en 2009, la valeur fiscale de ses actions pour l'année fiscale 2010 avait été fixée au cours fiscal brut de 1'109'100 fr. et net de 776'370 fr.

Le 16 juillet 2012, la société a exposé que les deux administrateurs s'étaient retirés, qu'elle n'avait pratiquement plus d'activité et qu'elle ne pouvait pas être évaluée au-delà de sa valeur substantielle.

Le 10 mai 2013, l'Administration fiscale cantonale a informé la société qu'au vu des comptes annuels clos en 2010, la valeur fiscale de ses actions pour l'année fiscale 2011 avait été arrêtée au cours fiscal brut de 1'152'365 fr. et net de 806'655 fr.

Par décision du 22 juillet 2013, l'Administration fiscale cantonale a partiellement admis la réclamation des époux B. _____ sur un point mineur et l'a rejetée en tant qu'elle concluait à une estimation des actions à un montant inférieur à 367'637 fr. par action. L'impôt était fixé à 439'869 fr. 80 pour un revenu imposable de 204'307 fr. et pour une fortune imposable de 39'803'827 fr.

Le *** 2013, la société a été dissoute par décision de l'assemblée générale.

Par jugement du 27 octobre 2014, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a rejeté le recours que les époux B. _____ avaient déposé contre la décision sur réclamation du 22 juillet 2013.

D.

Par arrêt du 28 juillet 2015, la Cour de justice du canton de Genève a rejeté le recours des époux B. _____ contre le jugement du 27 octobre 2014 du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève. La valeur des actions avait été correctement estimée et l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 2009 n'était pas confiscatoire.

E.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.B. _____ et B.B. _____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de déclarer confiscatoire la taxation de l'impôt cantonal et communal 2009 du 22 juillet 2013, de réduire dite taxation à 169'416 fr. 56, soit à concurrence de 60 % du revenu net, subsidiairement, de déclarer inapplicable la méthode d'évaluation " des praticiens " au sens des ch. 34 et 35 de la Circulaire n° 28 de la Conférence suisse des impôts et d'admettre l'estimation des titres à la valeur substantielle du 30 novembre 2009.

L'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours. Les époux B. _____ ont répliqué.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le recours est dirigé contre un arrêt final (art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (art. 82 lettre a de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF; RS173.110]) par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (art. 86 al. 1 lettre d et al. 2 LTF), sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que, sous réserve des exigences légales de motivation et des motifs exposés ci-dessous (consid. 2), la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte. Les recourants étant destinataires de l'arrêt attaqué, ils ont qualité pour recourir (art. 89 LTF).

1.2. Les recourants concluent notamment à ce que la taxation 2009 soit déclarée confiscatoire, subsidiairement à ce que, en substance, la méthode des praticiens soit déclarée inapplicable; ils

formulent ainsi des conclusions constatatoires qui sont subsidiaires par rapport à leurs conclusions condamnatoires; elles sont par conséquent irrecevables (cf. ATF 141 II 113 consid. 1.7 p. 123; arrêt 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 1.2).

2.

D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Par conséquent, il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et son application par les instances cantonales aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale.

D'après l'art. 106 al. 2 LTF en revanche, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal dont il peut être saisi (art. 95 LTF) que si ces griefs ont été invoqués et motivés. Il en va de même lorsque les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, l'examen de l'interprétation du droit cantonal étant alors limité à l'arbitraire (ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.). En pareille hypothèse, l'art. 106 al. 2 LTF exige que l'acte de recours contienne, à peine d'irrecevabilité, un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et précise en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours (ATF 134 I 65 consid. 1.3 p. 67; 134 V 138 consid. 2.1 p. 143).

3.

Le litige porte sur l'estimation fiscale des actions non cotées de la société D. _____ SA au titre de l'impôt sur la fortune des recourants pour la période fiscale 2009.

4.

Les recourants se plaignent de la violation du droit ainsi que d'une mauvaise application de la circulaire n° 28 de la Conférence suisse des impôts.

4.1. Réglé aux art. 13 et 14 LHID, l'impôt sur la fortune des personnes physiques a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID) qui se détermine selon les règles d'évaluation prévues à l'art. 14 LHID. Selon l'art. 14 al. 1 LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale. Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée. La loi sur l'harmonisation fiscale ne prescrit pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur. Les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manoeuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour déterminer, vu le caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2ème phrase, LHID, dans quelle mesure le rendement doit être pris en considération dans l'estimation (cf. ATF 134 II 207 consid. 3.6 p. 214; 131 I 291 consid. 3.2.2 p. 307 s.; 128 I 240 consid. 3.2.3 et 3.2.4 p. 249 s.; 124 I 145 consid. 6b et 6c p. 159 s.).

4.2. Pour la période fiscale 2009, le droit harmonisé en matière d'imposition de la fortune se trouve dans l'ancienne loi genevoise du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune (aLIPP-III) et l'ancien règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques, impôt sur la fortune du 19 décembre 2001 (aRIPP-III).

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 celle des titres cotés en bourse dont la valeur correspond au cours moyen de décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (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.

4.3. Les instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune (ci-après: les Instructions) sont éditées par la Conférence suisse des impôts, qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'Administration fédérale des contributions. Elles ont fait l'objet de plusieurs éditions depuis les années 40, la dernière datant du 28 août 2008 (cf. arrêt 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.2).

Selon la jurisprudence rendue après l'entrée en vigueur de la loi sur l'harmonisation fiscale, 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, les Instructions poursuivent un but d'harmonisation fiscale horizontale et concrétisent ainsi l'art. 14 al. 1 LHID (arrêts 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.3; 2C_800/2008 du 12 juin 2009 consid. 5.2, RF 64/2009, p. 910; cf. également arrêt 2C_952/2010 du 29 mars 2011 consid. 2.1). Sur le fond, la jurisprudence précise que les Instructions prennent en compte les éléments déterminants pour l'évaluation des titres non cotés et sont appropriées pour l'estimation des sociétés en vue de l'imposition sur la fortune des actionnaires (arrêts 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.3; 2C_504/2009 du 15 avril 2010 consid. 3.3 et les références citées).

Aussi est-ce à bon droit que l'instance précédente a confirmé que l'autorité intimée pouvait se fonder sur les Instructions pour estimer les titres détenus par les recourants au 31 décembre 2009. Reste donc à examiner les griefs des recourants dirigés contre l'application concrète desdites Instructions.

4.4. Comme cela a déjà été rappelé, la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale ne prescrit pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour établir la valeur déterminante selon l'art. 14 al. 1 LHID, de sorte que les cantons disposent en la matière d'une marge de manoeuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul que pour déterminer, compte tenu du caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2ème phrase LHID, dans quelle mesure la valeur de rendement doit être prise en considération dans l'estimation. Il en découle que le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral est limité à l'arbitraire en l'espèce (cf. consid. 2; arrêts 2C_442/2012 du 14 décembre 2012 consid. 3; 2C_952/2010 du 29 mars 2011 consid. 2.1; 2C_504/2009 du 15 avril 2010 consid. 3.1).

En l'espèce, les griefs des recourants dirigés contre l'application concrète des Instructions ne respectent pas les exigences accrues de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF en matière de violation des droits fondamentaux, en particulier d'interdiction de l'arbitraire. Ils se bornent en effet à substituer leur opinion à celle de l'instance précédente s'agissant de la seule prise en compte des résultats comptables 2008, et non pas 2009, ce qui, au demeurant, ne saurait être qualifié d'arbitraire, si le grief était suffisamment motivé, du moment que les comptes de l'exercice 2009 n'étaient pas disponibles ni du reste approuvés. Il en va de même s'agissant de la position de l'instance précédente à propos de la qualification de l'activité de la société, dont dépend le mode d'estimation de la valeur de celle-ci. Il n'est par conséquent pas possible d'entrer en matière sur ces griefs.

5.

Invoquant l'art. 26 Cst., les recourants se plaignent d'une imposition confiscatoire, l'imposition litigieuse dépassant de 200 % leur revenu imposable.

5.1. En vertu de l'art. 26 al. 1 Cst., la propriété est garantie. De jurisprudence constante, en matière fiscale, ce droit fondamental ne va toutefois pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire. Ainsi, une prétention fiscale ne doit pas porter atteinte à l'essence même de la propriété privée (cf. art. 36 al. 4 Cst.). Il incombe au législateur de conserver la substance du patrimoine du contribuable et de lui laisser la possibilité d'en former un nouveau (ATF 128 II 112 consid. 10b/bb p. 126; 122 I 305 consid. 7a p. 322; 105 Ia 134 consid. 3a p. 140; arrêts 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1; 2C_961/2014 du 8 juillet 2015 consid. 2.2; 2P.80/2003 du 12 décembre 2003, consid. 2.4.2, in Archives 84 p. 251; MAX IMBODEN, Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums als Schranke der Besteuerung, in Archives 29 p. 2 ss, 3; pour une définition de la confiscation en matière fiscale: PAUL-MARIE GAUDEMET, Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires, in RIDC 2/1990, p. 805 ss, 806).

Pour juger si une imposition a un effet confiscatoire, le taux de l'impôt exprimé en pour cent 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 128 II 112 consid. 10b/bb p. 126; 106 Ia 342 consid. 6a p. 348 s.; arrêts 2C_837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1; 2C_961/2014 du 8 juillet 2015 consid. 2.3, in Archives 84 p. 251; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1; 1P.586/2004 du 28 juin 2005 consid. 4.3.1, in RDAF 2007 I 573). Le Tribunal fédéral a notamment jugé que l'essence de la propriété privée n'est pas touchée si, pendant une courte période, le revenu à disposition du contribuable ne suffit pas à

s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 106 la 342 consid. 6c p. 353; arrêt 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1, in RDAF 2007 I 573; de l'avis minoritaire qu'un revenu insuffisant sur une seule période fiscale suffit déjà pour qualifier l'imposition de confiscatoire : ADRIANO MARANTELLI, Berner Gedanken zur konfiskatorischen Besteuerung, in Berner Gedanken zum Recht [Kunz et al. (éd.)], Berne 2014, p. 245 ss, 254 et 264).

5.2. Quand bien même le pourcentage de l'impôt dû au canton de Genève pour la période fiscale 2009 dépasse en l'espèce de 200 % le revenu imposable des recourants pour cette même période, cela ne suffit pas à qualifier l'imposition en cause de confiscatoire au sens de la jurisprudence. En effet, les recourants perdent de vue que leur charge fiscale pour la période fiscale 2009 est constituée pour une grande partie de l'impôt sur la fortune prélevé sur la valeur de leurs actions. Cet impôt vise la substance de la fortune à la différence de l'impôt sur le revenu. On ne saurait par conséquent le rapporter au seul rendement de la fortune en ce sens qu'il serait exclu de prélever l'impôt en partie sur la substance de cette fortune. Ce n'est que lorsque l'imposition, y compris l'impôt sur la fortune, dépasse durablement les revenus, y compris les rendements provenant de la fortune, qu'il y a lieu de constater que la fortune est à ce point entamée que l'imposition doit être qualifiée de confiscatoire. C'est précisément la raison pour laquelle l'examen du caractère, le cas échéant, confiscatoire de l'imposition, doit d'emblée être étendu non pas à une seule période mais bien à plusieurs périodes. S'il fallait s'en tenir à une seule période s'agissant du seul impôt sur la fortune et en limiter la charge auprès du contribuable au seul rendement de celle-ci, alors l'impôt sur la fortune devrait être qualifié, contrairement à la logique du système, non plus d'impôt sur la substance, comme l'a voulu le législateur fédéral, mais d'impôt sur le revenu.

Par conséquent, dès lors que l'impôt sur la fortune a pour objet la substance de celle-ci et que c'est précisément en fonction du montant de celle-ci que s'établit la capacité contributive et dès lors que ce n'est que si les rendements de la fortune ne suffisent pas à couvrir la charge fiscale dans la durée que l'imposition doit être qualifiée de confiscatoire, on ne saurait déjà considérer que la garantie constitutionnelle de la propriété est violée lorsque, sur une seule période fiscale, la charge fiscale dépasse le rendement de la fortune. A cela s'ajoute que, lorsqu'à la faveur d'une bonne conjoncture ou de bonnes affaires, la fortune augmente, année après année, et que l'imposition reste en-deçà de cette progression, on peut d'emblée nier le caractère confiscatoire de l'impôt. Ainsi en va-t-il de l'imposition de la valeur des actions, lorsqu'elle augmente parce que les bénéfices de la société sont thésaurisés au lieu d'être distribués. Dans ce cas, leur valeur intrinsèque progresse sans imposition de leur rendement, de sorte qu'en pareille hypothèse, une charge fiscale, même importante mais qui reste en-deçà des rendements thésaurisés, ne saurait être qualifiée de confiscatoire.

5.3. En l'espèce, pour la période fiscale 2009, les 75 actions des recourants, qui font l'objet de l'impôt sur la fortune et entrent dans la charge fiscale contestée, équivalent à la valeur de la société composée du cumul des bénéfices de celle-ci pour environ 26 millions de francs. En effet, de l'aveu même des recourants, les bénéfices n'ont pas ou que partiellement été distribués, de sorte qu'ils ont augmenté la valeur de celle-ci et par voie de conséquence, augmenté la valeur intrinsèque des actions des recourants pour la période 2009. L'objection selon laquelle le recourant n'avait pas de majorité lui permettant de faire voter une distribution de dividendes par l'assemblée générale n'a pas d'influence sur la valeur de ses actions. Il suffit en effet de constater qu'il en est bien propriétaire et qu'à ce titre, il ne s'agit pas d'expectatives non imposables (cf. sur ce point, BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7e éd., Schulthess 2016, p. 199). La charge fiscale en cause étant largement inférieure aux bénéfices thésaurisés, l'instance précédente pouvait confirmer, sans violer l'art. 26 Cst., que la charge fiscale des recourants pour la période fiscale 2009 n'était pas confiscatoire.

6.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 6'000 fr., sont mis à la charge des recourants solidairement entre eux.

3.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire des recourants, à l'Administration fiscale cantonale, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 5 janvier 2017

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey