

Urteilkopf

143 I 73

7. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause A.A. et B.A. contre Administration fiscale cantonale du canton de Genève (recours en matière de droit public) 2C_826/2015 du 5 janvier 2017

Regeste (de):

Art. 26 BV; Eigentumsgarantie, Verbot der konfiskatorischen Besteuerung, Vermögenssteuer, nicht börsennotierte Wertpapiere.

Präzisierung der Rechtsprechung im Bereich der Vermögenssteuer. Da die Vermögenssteuer die Substanz des Vermögens zum Gegenstand hat und sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gerade durch deren Höhe bestimmt, und da eine Besteuerung nur dann als konfiskatorisch gilt, wenn die Vermögenserträge auf Dauer nicht ausreichen, um die Steuerlast zu decken, kann die verfassungsmässige Eigentumsgarantie nicht bereits dann als verletzt angesehen werden, wenn in einer einzigen Steuerperiode die Steuerlast die Vermögenserträge übersteigt. Insbesondere wenn der Wert der Aktien steigt, weil der Erlös der Gesellschaft thesauriert und nicht verteilt wird und deren Eigenwert ansteigt, ohne dass die Erträge besteuert werden, ist die Steuerlast - selbst wenn diese erheblich ist, aber dennoch geringer als die thesaurierten Erträge ausfällt - nicht als konfiskatorisch zu qualifizieren (E. 5).

Regeste (fr):

Art. 26 Cst.; garantie de la propriété, interdiction d'une imposition confiscatoire, impôt sur la fortune, titres non cotés en bourse.

Précision de la jurisprudence en matière d'impôt sur la fortune. 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 dans la durée à couvrir la charge fiscale 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. En particulier, lorsque la valeur des actions augmente parce que les bénéfices de la société sont thésaurisés au lieu d'être distribués et que la valeur intrinsèque de celles-ci progresse sans imposition de leur rendement, une charge fiscale, même importante mais qui reste en deçà des rendements thésaurisés, ne saurait être qualifiée de confiscatoire (consid. 5).

Regesto (it):

Art. 26 Cost.; garanzia della proprietà, divieto di un assoggettamento fiscale confiscatorio, imposta sulla sostanza, titoli non quotati in borsa.

Precisazione della giurisprudenza in materia d'imposta sulla sostanza. Poiché l'imposta sulla sostanza ha per oggetto l'essenza della stessa, il cui ammontare determina effettivamente la capacità contributiva, e poiché l'assoggettamento fiscale dev'essere definito confiscatorio unicamente quando i redditi da sostanza non sono sufficienti nella durata a coprire il carico fiscale, non è possibile ritenere una violazione della garanzia costituzionale della proprietà se, su un unico periodo fiscale, il carico fiscale supera il reddito da sostanza. In particolare, un carico fiscale, anche se importante, ma che rimane al di sotto dei redditi tesaurizzati, non può essere definito confiscatorio quando il valore delle azioni aumenta perché i benefici della società sono tesaurizzati invece di essere distribuiti e il loro valore intrinseco aumenta senza imposizione del loro rendimento (consid. 5).

Sachverhalt ab Seite 74

BGE 143 I 73 S. 74

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. dont il détenait la moitié, l'autre moitié étant en mains de E., administrateur et président de la société. 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. 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 qui confirmait la taxation des époux. La valeur des actions avait été correctement estimée et l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 2009 n'était pas confiscatoire.

BGE 143 I 73 S. 75

Le Tribunal fédéral a rejeté le recours dirigé par les époux contre l'arrêt du 28 juillet 2015 de la Cour de justice du canton de Genève. (résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:

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; ATF 122 I 305 consid. 7a p. 322; ATF 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, 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, Revue internationale de droit comparé [RIDC] 42/1990 n. 2 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; ATF 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 p. 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

BGE 143 I 73 S. 76

contribuable ne suffit pas à s'acquitter de la charge fiscale sans entamer la fortune (ATF 106 Ia 342 consid. 6c p. 353; arrêt 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1, in RDAF 2007 I p. 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.], 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,
BGE 143 I 73 S. 77

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. 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. (...)