



9C_654/2022

Arrêt du 31 octobre 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,
Beusch et Scherrer Reber.

Greffier : M. Feller.

Participants à la procédure

A. _____,
représenté par M e Xavier Oberson et M e Alexandre Faltin,
recourant,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève, rue du Stand 26, 1204 Genève,
intimée.

Objet

Impôts cantonaux et communaux et impôt fédéral direct pour les périodes 2009-2010,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève du 23
août 2022 (ATA/854/2022).

Faits :

A.

A.a. A. _____ est domicilié dans le canton de Genève où il est assujéti de manière illimitée à l'impôt. Pour les années fiscales 2009 et 2010, il a notamment déclaré sa participation au capital-actions de B. _____ (ci-après: la Société), dont il est le président-administrateur avec signature individuelle, à hauteur de 5'950'000 fr. et 5'781'666 francs. Dans ses déclarations fiscales 2009 et 2010, il a également indiqué les revenus provenant des immeubles locatifs dont il était alors copropriétaire à hauteur de 20 %. La valeur totale de ces deux immeubles a été déclarée pour des montants de 23'400'000 fr. en 2009 et 25'200'000 fr. en 2010.

A.b. Le 18 mars 2014, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) a informé l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale cantonale) avoir imposé une part privée aux frais de véhicule pour A. _____ suite au contrôle fiscal de la Société qui ne les avait pas inscrits dans sa comptabilité.

A.c. Le 20 octobre 2014, l'Administration fiscale cantonale a notifié au contribuable des bordereaux de taxation d'impôts cantonal et communal (ICC) ainsi que d'impôt immobilier complémentaire (IIC) et d'impôt fédéral direct (IFD) pour les années fiscales 2009 et 2010. Elle a retenu une valeur fiscale des immeubles de respectivement 28'485'929 fr. (25'944'799 fr. + 2'541'130 fr.) et 32'132 921 fr. (29'538'374 fr. + 2'594'547 fr.).

A.d. Par décision du 14 mars 2016, l'Administration fiscale cantonale a partiellement admis les réclamations du contribuable concernant la déduction des frais d'entretien des immeubles mais les a rejetées pour le surplus. Le 13 avril 2016, A._____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le TAPI), qui a suspendu la cause.

A.e. Le 11 novembre 2016, l'Administration fiscale cantonale a informé, suite au contrôle effectué par l'AFC, le contribuable de l'ouverture de procédures en rappel d'impôt, soustraction d'impôt et tentative de soustraction d'impôt notamment pour la période fiscale 2009 et 2010, en lien avec la part privée afférant aux frais de véhicule pour A._____ que la Société n'avait pas comptabilisée.

A.f. Après la reprise de la procédure devant le TAPI, l'Administration fiscale cantonale a requis dans sa réponse du 30 novembre 2018 une reformatio in pejus des taxations 2009 et 2010 sur la base du rapport final du 15 juin 2018 de la division des affaires pénales et enquêtes de l'AFC (ci-après: la DAPE). Elle a en particulier conclu à ce que la part privée afférente aux frais de véhicule de A._____ soit qualifiée de prestations appréciables en argent d'un montant de 9'600 fr. (pour 2009 et 2010) et qu'elle devait être reprise au titre de revenu imposable. Les titres de la Société détenus par le contribuable ont été réévalués et les reprises se sont élevées à 5'521'833 fr. pour 2009 et 4'867'333 fr. pour 2010.

A.g. Après un premier jugement annulé partiellement par la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) pour violation du droit d'être entendu, le TAPI a admis partiellement le recours du 13 avril 2016 de A._____ par jugement du 13 décembre 2021.

B. Saisie d'un recours de A._____, la Cour de justice l'a rejeté par arrêt du 23 août 2022.

C. A._____ interjette un recours en matière de droit public contre cet arrêt. Il en demande l'annulation et conclut principalement à l'irrecevabilité des conclusions de l'Administration fiscale cantonale du 30 novembre 2018 relatives aux nouveaux éléments du revenu et de la fortune imposables ainsi qu'au plafonnement des montants de l'ICC 2009 et 2010 à 60 % du revenu imposable. Subsidiairement, il conclut au renvoi de la cause à la Cour de justice pour nouvelle décision au sens des considérants. Il requiert encore l'anonymisation intégrale du rubrum et du dispositif mis à disposition du public pendant 30 jours au siège du Tribunal fédéral. L'Administration fiscale cantonale conclut au rejet du recours et l'AFC a renoncé à prendre position.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) qui a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Le recours dirigé contre cet arrêt est donc recevable comme recours en matière de droit public (cf. aussi art. 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; ATF 134 II 186 consid. 1.3). Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). Le contribuable, destinataire de l'acte attaqué, a la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sous réserve de ce qui suit.

1.2. Quand bien même le recourant demande l'annulation de l'arrêt cantonal, cette conclusion est recevable même si le recours en matière de droit public se caractérise comme un recours en réforme (art. 107 al. 2 LTF). En effet, il découle du mémoire de recours, dont il y a lieu de tenir compte pour interpréter les conclusions (ATF 137 II 313 consid. 1.3), que le contribuable conteste la reprise de revenu imposable s'agissant de la part privée afférente aux frais de véhicule et la réévaluation des titres qu'il détient, pour fixer l'impôt sur le revenu et sur la fortune pour les périodes fiscales 2009 et 2010, et qu'il requiert le plafonnement de l'imposition à 60 % de son revenu. Or il n'appartient pas au Tribunal fédéral, le cas échéant, de statuer lui-même sur le fond en fixant le montant de l'impôt sur la fortune et sur le revenu pour les périodes fiscales litigieuses, l'admission éventuelle du recours impliquant de toute manière le renvoi de la cause à l'autorité précédente.

1.3. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Selon l'art. 106 al. 2 LTF, toutefois, il n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1). Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas son pouvoir d'examen se limite aux griefs constitutionnels dûment invoqués (cf. ATF 144 II 313 consid. 5.3; 134 II 207 consid. 2).

1.4. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 147 I 73 consid. 2.1; 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces deux conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 145 V 188 consid. 2; 137 II 353 consid. 5.1).

2.

Dans le canton de Genève, l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune sont actuellement régis par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP; RS/GE D 3 08). Cette loi s'applique à la taxation 2010. Pour l'année fiscale 2009 c'est l'ancienne loi du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP/GE) qui s'applique. La procédure fiscale est régie par la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; RS/GE D 3 17). En l'espèce, seuls les impôts cantonaux et communaux (ICC et IIC) sont contestés, de sorte qu'il ne convient pas de se prononcer sur l'impôt fédéral.

3.

Le litige porte sur la détermination du revenu et de la fortune imposables (ICC et l'IIC) du recourant pour les périodes fiscales 2009 et 2010. En particulier, il convient de déterminer d'une part, si l'impôt sur la fortune relatif à l'évaluation de la valeur des immeubles - appartenant au recourant en copropriété à hauteur de 20 % - et des titres de la Société détenus par le contribuable revêt un caractère confiscatoire. En outre, il sied également de déterminer si la reprise (reformatio in pejus) en cours de procédure devant le TAPI de la part privée afférant au véhicule d'entreprise du recourant au titre de revenu ainsi que de la réévaluation des titres non cotés de la Société - détenus par le contribuable au titre de fortune imposable - fait partie de l'objet du litige.

4.

4.1. Dans un premier grief, le recourant se plaint d'une violation des règles de procédure juridictionnelle concernant l'objet du litige. Il reproche en particulier à la Cour de justice d'avoir admis que les nouvelles conclusions de l'Administration fiscale cantonale - portant sur la reprise pour les années 2009 et 2010 d'un revenu de 9'600 fr. (par année) comme part afférente à l'utilisation privée du véhicule d'entreprise ainsi que d'une fortune complémentaire de 5'521'833 fr. et 4'867'333 fr. comme réévaluation complémentaire des titres (fortune) - devant le TAPI étaient recevables.

4.2. Dans la mesure où les art. 50 al. 2 et 51 al. 1 LPFisc prévoient expressément que le TAPI dispose des mêmes compétences que l'Administration fiscale cantonale, qu'il peut, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier, il ne se justifie pas de s'écarter de l'arrêt entrepris. De plus, le recourant ne démontre pas que les juges précédents seraient tombés dans l'arbitraire en appliquant la législation cantonale genevoise en matière de procédure administrative. En effet, dès lors que l'art. 50 al. 3 LHID laisse aux cantons la liberté d'instaurer une autorité de recours indépendante de l'administration fiscale, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral est limité à l'arbitraire s'agissant des règles procédurales (cf. consid. 1.3 et 1.4 supra) et ce quand bien même la procédure concernant l'impôt fédéral est réglé de la même manière (cf. art. 142 al. 4 et 143 al. 1 LIFD).

5.

5.1. Dans un second grief, le recourant se plaint d'une violation de la garantie de propriété (art. 26 Cst.) dans la mesure où son imposition pour les années 2009 et 2010 revêtirait un caractère confiscatoire et constituerait ainsi une atteinte à son patrimoine. En particulier, le contribuable fait valoir que la Cour de justice aurait dû constater que le ratio entre la charge fiscale et le revenu imposable se situerait entre 160 % (impôt de 122'944 fr. pour un revenu de 76'660 fr. en 2010) et 190 % (impôt de 67'446 fr. pour un revenu de 0 fr. en 2009) pour les années fiscales litigieuses et qu'il serait largement supérieur à la charge maximale de 60 % découlant de l'art. 60 LIPP, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011 mais dont il serait recommandé de s'en inspirer pour les périodes fiscales précédentes. A cet égard, il précise que les juges précédents auraient refusé d'examiner le détail du calcul de manière arbitraire, dès lors qu'ils auraient dû établir les faits d'office et que la jurisprudence considérerait "le taux de l'impôt exprimé en pour-cent" comme un des critères déterminants du caractère confiscatoire. En outre, l'atteinte au patrimoine s'inscrirait dans la durée - critère à prendre en compte selon la jurisprudence mais non rempli en l'espèce selon les juges précédents - quand bien même elle ne porterait que sur les années fiscales 2009 et 2010, soit deux ans. Pour étayer son argumentation à ce sujet, le recourant s'appuie sur deux arrêts rendus par le Tribunal fédéral ([ATF 143 I 73](#); arrêt 2C_870/2017 du 7 août 2018). Il soutient encore sous l'angle du critère de la durée que quand bien même la taxation pour l'année 2008 ne serait pas encore entrée en force, il conviendrait d'en tenir compte contrairement à ce que soutiennent les juges précédents.

5.2. La Cour de justice a confirmé la position du TAPI en retenant que l'atteinte au patrimoine dans la durée n'avait pas été démontrée par le recourant. Certes, comme le fait valoir celui-ci, l'expression de l'impôt en pour cent de l'imposition est un critère à prendre en considération, mais il n'est toutefois pas décisif à lui seul, dès lors qu'il convient de se référer à d'autres critères, comme celui de la durée (cf. [ATF 143 I 73](#) consid. 5.1). Pour ce faire, il conviendrait en réalité de tenir compte de l'année fiscale 2008 également dans le cas présent - s'agissant du critère de la durée de l'atteinte au patrimoine -, dès lors que le caractère confiscatoire n'est pas évalué uniquement pour les périodes fiscales faisant l'objet d'une procédure judiciaire. En effet, l'argument des juges précédents selon lequel la taxation 2008 n'est pas encore entrée en force n'est pas déterminant, dans la mesure où les périodes fiscales 2009 et 2010 ne le sont pas non plus.

5.3.

5.3.1. Toutefois, même si l'on prenait l'année 2008 en compte et que l'on considérerait que trois années constitueraient une durée suffisante, il convient de ne pas perdre de vue que l'impôt sur la fortune du recourant découle aussi des titres qu'il détient. De plus, 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 sur la fortune à tout le moins en partie sur la substance de celle-ci. 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 et que l'imposition pourrait être qualifiée de confiscatoire. En outre, lorsque 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 ([ATF 143 I 73](#) consid. 5.2). A cet égard, et contrairement à ce que soutient le recourant - à savoir qu'il n'existait aucune

réserve distribuable dans les comptes de la Société pour les années 2009 et 2010 - il découle du rapport final de la DAPE du 15 juin 2018 que des bénéficiaires auraient été soustraits aux impôts. En outre, les deux arrêts sur lesquels se fonde le recourant (cf. consid. 5.1), pour justifier que l'atteinte au patrimoine aurait lieu sur une assez longue période, n'ont pas examiné le caractère confiscatoire sous le même angle qu'en l'espèce, comme l'admet d'ailleurs le contribuable. En effet, dans l'arrêt 2C_870/2017 du 7 août 2018, le Tribunal fédéral s'est concentré sur l'interprétation de la disposition cantonale genevoise relative à l'impôt sur la fortune (art. 60 al. 1, 2ème phrase LIPP) et dans l'ATF 143 I 73, la période fiscale concernée portait sur une seule année.

5.3.2. S'agissant du critère du pourcentage de l'impôt ("le ratio"), quand bien même serait de 190 % respectivement 160 % pour les années fiscales 2009 et 2010, cette charge fiscale est constituée en partie de l'impôt sur la fortune prélevé sur la valeur des actions de la Société (réévaluation devant le TAPI non prise en compte) détenues par le contribuable (29'460 fr. sur un total de 67'446 fr. pour 2009 et 61'425 fr. sur un total de 122'944 fr. pour 2010). En effet, les déductions admises dans le cadre de la détermination de la fortune imposable sont essentiellement, voire exclusivement, liées à la fortune immobilière du recourant. En outre, pour rappel cet impôt exprimé en pour cent n'est pas à lui seul décisif pour retenir que l'impôt revêt un caractère confiscatoire. Au surplus, si l'on devait s'inspirer du système de l'art. 60 LIPP pour les années fiscales antérieures à 2011, il conviendrait d'exclure la prise en considération de l'IIC (cf. arrêt 9C_638/2022 du 24 avril 2023 consid. 5.1.1). Dans ces conditions, le recourant ne démontre pas que son imposition s'établirait dans la durée et que son imposition revêtirait un caractère confiscatoire (cf. art. 106 al. 2 LTF).

6.

6.1. Le recourant conclut encore à l'anonymisation du rubrum et du dispositif pendant les 30 jours où il sera mis à la disposition du public. Il soutient qu'il fait l'objet d'une attention accrue de la part des médias et que cela pourrait lui porter préjudice si la présente procédure y était relayée. En outre, il fait valoir que la présente cause porte sur des questions techniques d'une personne non publique et que son droit à la vie privée et familiale serait prépondérant à l'intérêt public de l'accès à la version non anonymisée du rubrum (art. 13 al. 1 Cst.).

6.2. Selon l'art. 59 al. 3 LTF complété par l'art. 60 du règlement du Tribunal fédéral du 20 novembre 2006 (RS 173.110.131), les arrêts voient leur rubrum et leur dispositif, avec les noms des parties, mis à la disposition du public pendant 30 jours ouvrables à compter de leur notification au siège du Tribunal fédéral pour autant que la loi n'exige pas qu'ils soient rendus anonymes. L'art. 59 al. 3 LTF, qui concrétise le principe du prononcé public du jugement, revêt un intérêt public important (cf. ATF 133 I 106 consid. 8.2; arrêt 2C_443/2019 du 23 mai 2019 consid. 6.2). D'autres exceptions ne peuvent être admises que de manière très restrictive, lorsque le dispositif non anonymisé serait de nature à porter une atteinte particulièrement grave au droit de la personnalité (arrêt 2C_443/2019 du 23 mai 2019 consid. 6.2). Il appartient à celui qui demande l'anonymisation de justifier et de motiver sa requête (arrêt 1B_176/2019 du 17 septembre 2019 consid. 3).

6.3. En l'espèce, le recourant ne se prévaut d'aucune règle légale imposant que le dispositif soit porté de manière anonyme à la disposition du public. En outre, le seul fait que le contribuable ait fait l'objet d'une attention "accrue" de la part des médias en 2022 ne suffit pas à considérer que le droit au respect de la vie privée et familiale serait prépondérant à celui sur l'intérêt public de rendre accessible le rubrum et le dispositif du présent arrêt. Par ailleurs, si on admettait un tel intérêt en l'espèce, cela reviendrait à devoir anonymiser systématiquement tous les rubrums et dispositifs mis à la disposition du public dès que des contribuables feraient l'objet d'une attention particulière de la part des médias. Or la médiatisation ou non d'une affaire ne constitue pas un motif suffisant pour justifier l'anonymisation du rubrum et du dispositif. Par conséquent, le recourant ne démontre pas qu'il subirait une telle atteinte à sa personnalité.

7.

Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Le recourant, qui succombe, supporte les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires arrêtés à 4'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 31 octobre 2023

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

Le Président : Parrino

Le Greffier : Feller