

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2259/2015-ICC

ATA/1201/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 22 août 2017

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A _____

représenté par Monsieur Michel Lambelet, mandataire

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
6 juin 2016 (JTAPI/585/2016)**

EN FAIT

- 1) La présente procédure concerne la taxation fiscale ordinaire notifiée à Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable), né le _____1954. Le contribuable est domicilié à Genève. Il est divorcé de Madame B_____ depuis le 6 juin 2011 et séparé de celle-ci depuis le 15 janvier 2009 selon jugement de séparation de corps du Tribunal de première instance de Genève. Trois enfants sont issus de leur union, C_____, né le _____1984, D_____, né le _____1987 et E_____, née le _____1990.

Selon la convention de séparation de corps, M. A_____ devait verser à son épouse une pension alimentaire de CHF 4'000.- par mois.

En 2010, avec effet au 3 janvier 2011, M. A_____ a vendu une grande part du capital-actions d'une société de droit suisse qu'il animait, pour un prix de CHF 5'265'000.-.

- 2) Le contribuable a remis le 25 septembre 2012 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) sa déclaration fiscale 2011, signée par son mandataire.

Pour l'ICC, il a déclaré un revenu brut de CHF 101'785.-, soit CHF 46'429.- provenant de sa fortune immobilière, et CHF 55'356.- de sa fortune mobilière. Son revenu imposable était égal à CHF 0.-, compte tenu des déductions pour charges et entretien d'immeubles (CHF 20'859.-), primes d'assurances (CHF 16'436.-), pensions et contributions d'entretien (CHF 34'000.-), intérêts chirographaires et hypothécaires (CHF 52'273.-), frais bancaires (178.-), frais médicaux (CHF 21'961.-), primes d'assurances-vie et intérêts d'épargne (CHF 8'000.-), charges de famille (CHF 30'000.-).

Sa fortune brute s'élevait à CHF 5'699'954.- composée d'une fortune mobilière de CHF 3'676'344.- et d'une fortune immobilière de CHF 2'023'610.-. Le montant de sa fortune imposable s'élevait à CHF 2'205'256.-.

Une partie de sa fortune immobilière était composée de biens immobiliers situés dans le canton de Vaud pour un montant total de CHF 959'600.- dont CHF 557'000.- constituaient un bien immobilier loué, mais sans revenu locatif.

- 3) a. Le 12 novembre 2013, l'AFC-GE a transmis à M. A_____ son bordereau pour l'ICC dont le total s'élevait à CHF 29'264.40.

Celui-ci était calculé en fonction d'un revenu imposable de CHF 0.- au taux de CHF 0.- et d'une fortune imposable à Genève de CHF 4'424'020.- au taux de CHF 5'080'854.-.

Le montant de l'ICC avant réductions cantonale et communale liées au bouclier fiscal, et sans tenir encore compte de la taxe personnelle et de l'impôt immobilier complémentaire, s'élevait à CHF 38'623.95. Le contribuable bénéficiait cependant d'une réduction liée au bouclier fiscal de CHF 11'221.30, soit CHF 9'195.60 pour la part cantonale de l'impôt, et CHF 2'025.70 pour la part communale, réduisant à CHF 27'402.65 l'ICC avant ajout de la taxe personnelle et de l'impôt immobilier complémentaire. Ce qui portaient ce montant à CHF 29'264.40.

Le bordereau se présentait sous la forme suivante :

<u>Impôts cantonaux</u>	En CHF
Impôt de base sur le revenu (pour rappel)	0.-
Impôt de base sur la fortune	18'348.80
Centimes additionnels sur la fortune	8'715.70
Impôt supplémentaire sur la fortune	4'403.45
Aide à domicile sur la fortune	183.50
Réduction cantonale liée au bouclier fiscal	- 9'195.60
<u>Impôts communaux</u>	
Part privilégiée sur la fortune (Veyrier)	3'067.90
Centimes additionnels sur la fortune	3'904.65
Réduction communale liée au bouclier fiscal	- 2'025.70
<u>Autres impôts et taxes</u>	
Taxe personnelle	25.-
Impôt immobilier complémentaire	1'836.70
<u>Total I</u>	29'264.40

b. Concernant le calcul de l'impôt sur le revenu, l'AFC-GE retenait les chiffres suivants (en CHF) :

Revenu mobiliers (soumis ou non à l'impôt anticipé)	55'356.-
Revenus immobiliers	32'007.-
<u>Revenu brut</u>	87'363.-
Assurances-maladies	- 7'007.-
Contributions d'entretien	- 34'000.-
Intérêts chirographaires	- 2'540.-
Intérêts hypothécaires	- 49'733.-
Frais bancaires	- 178.-
Frais médicaux	- 2'830.-
Primes d'assurance-vie et intérêts d'épargne	- 8'000.-
Charges et frais d'entretien d'immeubles	- 20'796.-
Charges de famille	- 15'000.-
<u>Revenu net imposable</u>	0.-

c. Concernant le calcul de l'impôt sur la fortune, l'AFC retenait les chiffres suivants :

Fortune mobilière	5'928'096.-
Fortune immobilière brute	2'082'605.-
<u>Fortune brute</u>	8'010'701.-
sous déduction de :	
Dettes chirographaires	95'447.-

Dettes hypothécaires	2'670'000.-
Déductions sociales sur la fortune	164'400.-
<u>Fortune totale</u>	5'080'854.-
<u>Fortune imposable à Genève</u>	4'424'020.-

d. Le contribuable n'était pas imposable, s'agissant de l'impôt fédéral direct.

- 4) Par acte du 25 novembre 2013, le contribuable a formé une réclamation à l'encontre de son bordereau de taxation ICC 2011.

Le calcul de la réduction liée au bouclier fiscal était erroné. Le bouclier fiscal en question entraînait dans son cas une imposition à CHF 0.-, qu'il s'agisse du revenu ou de la fortune. Seul restaient dus la taxe personnelle et l'impôt immobilier complémentaire.

Le rendement brut de sa fortune, d'un montant de CHF 87'363.- ne s'élevait, après déduction des montants visés à l'art. 34 let. a, c, d et e de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), qu'à CHF 14'116.-. Ce rendement net était inférieur au 1 % de la fortune nette. C'était donc un rendement de CHF 50'808.54 qui devait être pris en considération en lieu et place de CHF 14'116.-. Il y avait toutefois lieu, sur le montant de CHF 50'808.-, de prendre en compte les déductions liées à l'assurance-maladie, aux pensions et contributions d'entretien versées, aux primes d'assurance-vie et intérêts d'épargne et aux charges de famille, lesquelles s'élevaient à CHF 66'827.-, et étaient d'un montant supérieur aux revenus nets imposables, ce qui ne pouvait pas entraîner d'imposition sur la fortune.

- 5) Le 28 mai 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation du contribuable précitée. Le calcul du bouclier fiscal était maintenu. L'art. 60 al. 1 LIPP, qui introduisait le bouclier fiscal, précisait que la charge fiscale pour les contribuables domiciliés en Suisse ne pouvait excéder 60 % du revenu net imposable, en précisant que pour ce calcul, le rendement net de la fortune ne pouvait être inférieur à 1 % de la fortune nette du contribuable. Dans le cas de M. A_____, son revenu net imposable était bel et bien inférieur à ce montant. Dès lors, le calcul pour l'application du bouclier fiscal se déterminait de la manière suivante :

- fortune nette : (fortune nette imposable
+ déduction sociale sur la fortune) : CHF 5'245'254.-
- rendement minimum de 1 % : CHF 52'452.-

- impôt maximum sur le revenu
et la fortune : CHF 52'452.- x 60 % = CHF 31'471.-

La fortune nette imposable dans le canton étant de CHF 4'424'020.- à un taux de CHF 5'080'854.-, ce maximum devait être réduit selon la formule suivante : (CHF 31'471.- : CHF 5'080'854.-) x CHF 4'424'020.- = CHF 27'402.70.

C'était ce montant qui était dû pour l'ICC, avant l'ajout de la taxe personnelle et de l'impôt immobilier complémentaire. Le but du bouclier fiscal n'était pas de supprimer tout impôt sur la fortune, mais d'apporter un correctif, en fixant des règles formelles permettant de déterminer la part confiscatoire de cet impôt. Une interprétation différente serait contraire au droit fédéral. Il n'y avait pas lieu notamment de prendre en considération des déductions autres que celles figurant à l'art. 60 al. 2 LIPP, puisqu'elles avaient déjà été prises en compte dans le calcul de l'impôt sur le revenu. Déterminer le calcul du bouclier fiscal sur un rendement minimum de la fortune nette de 1 % permettait d'assurer une égalité de traitement entre contribuables soumis à l'impôt sur la fortune.

Compte-tenu de la taxe personnelle et de l'impôt immobilier complémentaire, le montant total de l'impôt dû était bel et bien de CHF 29'264.40, avant imputations.

- 6) Le 29 juin 2015, M. A_____ a interjeté un recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 28 mai 2015 précitée, en concluant à l'annulation du bordereau de taxation ICC 2011.

Il a détaillé l'argumentation développée dans sa réclamation à propos de l'application du bouclier fiscal.

Dans son principe, le calcul du bouclier fiscal limitait les impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur la fortune du contribuable à 60 % du revenu taxable. L'art. 60 LIPP prévoyait un calcul de contrôle prenant en compte un minimum de rendement fixé à 1 % de la fortune taxable nette, soit de la fortune nette augmentée de la déduction sociale sur la fortune. Si le rendement réel de la fortune du contribuable était plus important que le rendement virtuel représenté par le 1 % de la fortune nette au sens précité, le rendement réel était pertinent pour le calcul du bouclier fiscal. Dans le cas contraire, c'était le revenu virtuel qui serait pris en compte pour procéder à ce calcul.

Les frais visés à l'art. 34 let. a, c, d et e LIPP devaient être déduits du revenu résultant des rendements de la fortune mobilière et immobilière. Après la détermination du rendement net réel de la fortune, il convenait de procéder au calcul de contrôle dans le cadre du calcul de la charge maximale de 60 %, pour s'assurer que le rendement réel équivalait à 1 % au moins de la fortune nette.

En l'espèce, puisque le rendement net réel de la fortune mobilière et immobilière n'était que de CHF 14'916.-. Il y avait dès lors lieu de substituer à ce montant le rendement minimal de 1 % de sa fortune nette, soit CHF 52'452.-.

La divergence d'opinion surgissait à ce niveau : à son avis, malgré le rendement minimal de 1 % précité, son revenu taxable était toujours de CHF 0.-, compte tenu des déductions dont il pouvait bénéficier, notamment en rapport avec la pension alimentaire versée à son ex-épouse. Pour l'AFC-GE en revanche, le calcul de l'impôt se faisait directement sur le montant de rendement minimal de 1 % précité. Le revenu imposable étant représenté par le 60 % de ce montant, soit CHF 31'471.20.

Ce faisant, l'AFC-GE omettait de prendre en considération les déductions supplémentaires prévues par l'art. 28 LIPP pour fixer le revenu taxable. Elle se fondait sur l'interprétation littérale de la loi. Celle-ci mentionnait que le « couperet » était placé à « 60 % » du revenu net imposable et non à 60 % du rendement de la fortune, corrigé au 1 % de la fortune nette.

La notion de revenu net imposable ressortait directement de l'art. 28 LIPP, qui stipulait que le revenu net se calculait en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP. C'était le texte même de l'art. 60 al. 1 LIPP qui parlait de revenu net imposable, ce qui renvoyait à la prise en considération des déductions précitées.

L'interprétation de l'art. 60 al. 1 LIPP selon les autres méthodes d'interprétation classiquement utilisées, conduisaient au même résultat. Sur le plan historique, les travaux préparatoires à l'élaboration de la LIPP mettaient en évidence que l'impôt sur la fortune était un impôt complémentaire aux revenus, que le prélèvement de l'impôt ne devait pas entamer la fortune, et que le bouclier fiscal matérialisait le principe de la garantie de la propriété. En outre, le rendement minimal de 1 % de la fortune taxable devait empêcher que les contribuables échappent à l'impôt sur la fortune en cas de gain ou compte privé, en lieu et place de revenus imposables.

Le bouclier fiscal était directement inspiré du bouclier fiscal vaudois. Sur ce point, l'étude comparée des dispositions topiques de la loi vaudoise permettait de constater que le bouclier fiscal genevois était quasiment identique à celui du canton de Vaud, hormis certaines déductions de frais médicaux, de handicaps et de dons. Si le législateur genevois avait voulu exclure une série de déductions dans le cadre du calcul du bouclier fiscal, il n'aurait pas manqué de le faire dans la rédaction de la lettre de la loi, à l'instar de la loi vaudoise.

En l'espèce, le revenu taxable du contribuable étant de CHF 0.-, l'acquittement de l'impôt sur la fortune lui imposait d'entamer cette dernière pour payer l'impôt, ce que ne voulait pas le législateur. Sous l'angle téléologique, le

bouclier fiscal s'inscrivait dans une logique de protection contre l'imposition confiscatoire. À nouveau, la taxation attaquée obligeait le contribuable à entamer sa fortune pour s'acquitter de ses impôts, ce qui ne correspondait pas au but de la loi.

- 7) Le 3 novembre 2015, l'AFC-GE a répondu au contribuable en concluant au rejet de son recours. L'ICC genevois avait été à juste titre plafonné à CHF 27'402.70. L'interprétation qu'il retenait de l'art. 60 LIPP selon laquelle il fallait encore procéder à d'autres déductions de ce montant était contraire à la volonté du législateur, au principe de la primauté du droit fédéral, ainsi que de l'imposition selon la capacité contributive.

La volonté du législateur était de ne pas supprimer l'impôt sur la fortune, y compris lorsqu'un contribuable n'avait pas de revenu imposable. En outre, la LHID imposait aux cantons de prévoir une imposition de la fortune. Renoncer à prélever l'impôt sur celle-ci comme le réclamait le contribuable, alors qu'il disposait d'une fortune imposable s'élevant à plusieurs millions de francs, violerait les dispositions de la LHID et le principe constitutionnel de la primauté du droit fédéral. Selon le principe de l'imposition en fonction de la capacité contributive, chaque contribuable devait participer aux charges financières de l'État selon ses moyens. La charge fiscale devait être semblable à celle de contribuables se trouvant dans la même situation économique. Ceux qui disposent d'une fortune identique à la sienne s'acquittaient de l'impôt sur la fortune, si bien que l'exonération souhaitée heurtait le principe précité.

Pour le surplus, dans le cas du contribuable, le caractère confiscatoire de l'imposition n'était pas réalisé, dans la mesure où selon la jurisprudence, cela supposait une certaine durée de l'atteinte et non pas des circonstances extraordinaires. En l'occurrence, l'atteinte dont pourrait se prévaloir le contribuable était très limitée dans le temps. C'était exclusivement durant l'exercice 2011 que le contribuable s'était trouvé dans la situation de bénéficiaire du bouclier fiscal. Tel n'avait pas été le cas en 2009 et 2010, et tel n'était plus le cas en 2012, puisqu'il avait perçu d'importants revenus provenant de la vente d'actions.

Le pourcentage de l'ICC sur son revenu net avait été le suivant durant les années en question : 21.01 % en 2009, 5.33 % en 2010, 0 % en 2011, 101.35 % en 2012. En outre, c'était seulement en 2011 qu'il remplissait les conditions pour retenir l'application de l'art. 60 al. 1 LIPP.

- 8) Le 30 novembre 2015, le contribuable a répliqué en persistant dans ses conclusions.
- 9) Le 19 janvier 2016, l'AFC-GE en a fait de même.

- 10) Le 6 juin 2016, le TAPI a admis le recours du contribuable et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation ICC 2011 au sens des considérants. Il ne ressortait pas des travaux législatifs qu'à défaut d'autres revenus, l'impôt dû par un contribuable pouvait être calculé sur le seul rendement théorique de sa fortune, sans tenir compte des déductions prévues par la loi. Il ne découlait ni de la lettre claire de l'art. 60 al. 1 LIPP, ni de la systématique de la loi que le rendement net de la fortune fixé à 1 % au moins de celle-ci doive se substituer au revenu net imposable visé par cette disposition. À teneur de l'art. 28 LIPP, le revenu net imposable devait être calculé en additionnant tous les éléments du revenu brut dont ceux issus de la fortune et en y soustrayant les charges mentionnées aux art. 29 à 37 LIPP. La règle de l'art. 60 al. 1 2^{ème} phr. LIPP ne faisait qu'apporter un effet correctif visant les fortunes à faible rendement, à savoir que, dans le calcul du revenu net imposable, un rendement de ces dernières devait également être pris en compte, ceci même si elles n'en produisent aucun. Le rendement théorique n'était utilisé que pour le calcul visé par l'art. 60 al. 1 LIPP. Pour opérer ce calcul, il fallait déterminer en premier lieu le montant du revenu net imposable, puis le montant des impôts sur celui-ci et de la fortune, afin de vérifier si ceux-ci ne dépassaient pas 60 % de ce dernier.

Si on suivait le raisonnement de l'AFC-GE, les contribuables ayant une fortune à faible rendement pourraient être contraints de payer plus d'impôts que ceux dont la fortune produisait un rendement de 1 %, ainsi que cela était démontré par l'exemple chiffré suivant : si la fortune du contribuable avait eu un rendement brut de CHF 146'494.- au lieu de CHF 87'363.- comme en l'espèce, le montant net du rendement après le calcul de l'art. 60 al. 2 LIPP s'élèverait à CHF 73'247.-, soit à plus de 1 % de sa fortune nette, de sorte qu'il n'y aurait pas lieu de recourir au rendement fictif visé à l'art. 60 al. 1 2^{ème} phrase LIPP. Dans un tel cas, les déductions auxquelles renvoie l'art. 28 LIPP seraient prises en considération, avec pour résultat que l'impôt à payer serait de CHF 3'846.-. Il était dès lors insoutenable de lui réclamer un impôt de CHF 27'402.70 pour un rendement réel de sa fortune inférieur nettement au montant retenu dans l'exemple. Le montant du rendement en question n'était d'ailleurs même pas suffisant pour couvrir les charges précitées et impliquerait que celui-ci doive prendre sur sa fortune pour payer les charges fiscales. Il découlait de ce qui précédait que l'interprétation retenue par l'AFC-GE allait à l'encontre de la volonté du législateur. La taxation devait dès lors être annulée.

- 11) Par acte déposé au greffe de la chambre administrative le 11 juillet 2016, l'AFC-GE a formé un recours à l'encontre du jugement du TAPI du 6 juin 2016 précité reçu le 9 juin 2016, en concluant à son annulation.

Le TAPI avait erré en ne retenant pas son argumentation et en ne considérant pas que la décision de taxation était conforme au droit.

L'AFC-GE a repris les développements qu'elle avait déjà présentés devant le TAPI.

Elle contestait que le texte de l'art. 60 LIPP soit absolument clair. Le contribuable et le TAPI considéraient à tort que, du moment où le texte légal ne précisait pas comment le « revenu net imposable » de l'art. 60 al. 1 LIPP devait être déterminé pour le calcul du bouclier fiscal, il conviendrait automatiquement, pour déterminer le revenu déterminant pour ce calcul, de prendre en compte une nouvelle fois toutes les déductions qui avaient déjà été prises en compte une première fois dans le cadre de la détermination du revenu imposable s'agissant de l'impôt sur le revenu. Si l'on suivait cette méthode et que l'on aboutissait à un revenu nul, il en découlait inévitablement une suppression totale de l'impôt sur la fortune, quel que soit par ailleurs le montant imposable à disposition du contribuable, avec comme résultat, comme en l'espèce, un contribuable disposant d'une fortune imposable de plusieurs millions de francs qui échapperait à toute imposition, d'une part sur son revenu (ce qui n'était évidemment pas contesté), mais aussi sur sa fortune. Ce n'était pas ce que le législateur avait voulu.

Le jugement du TAPI était critiquable, parce qu'il contrevenait notamment au principe de l'imposition selon la capacité économique qui devait s'appliquer sans restriction pour l'impôt sur la fortune, chaque personne devant contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens. Des personnes bénéficiant d'une fortune similaire devaient être imposées de façon identique. Un contribuable ne disposant d'aucun revenu imposable, mais en revanche d'une importante fortune imposable, comme c'était le cas en l'espèce, ne saurait être taxé d'une façon exactement identique à une autre personne n'ayant, par hypothèse, aucun revenu et aucune fortune imposable. Il devait l'être tout de même en fonction de sa capacité contributive. Le droit fédéral imposait aux cantons de prélever un impôt sur la fortune nette des contribuables en vertu de l'art. 13 al. 1 LHID, avec comme seule limite le cas exceptionnel où cette imposition serait confiscatoire, situation non réalisée en l'espèce.

Rien ne permettait de conclure que la volonté du législateur genevois était vraiment de permettre à des contribuables disposant d'une fortune imposable de plusieurs millions d'échapper à toute imposition, alors que cette imposition ne pouvait pas dans le cas d'espèce être qualifiée de confiscatoire pour la période considérée. Dès lors, il devait être retenu que l'ICC devait au minimum correspondre au 60 % du 1 % de la fortune nette, et que l'imposition devait être calculée en fonction du montant obtenu par ce calcul. La pratique vaudoise, sur laquelle la pratique genevoise se calquait, allait dans ce sens.

- 12) Le 20 juillet 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

- 13) Le 22 août 2016, le contribuable a conclu au rejet du recours en reprenant l'argumentation qu'il avait déjà développée devant le TAPI. Pour le surplus, le premier juge avait parfaitement démontré que l'interprétation de l'AFC-GE s'écartait de l'art. 60 LIPP.

Contrairement à ce que soutenait la recourante, l'art. 60 LIPP se référait aux 60 % du revenu net imposable et non au rendement minimal de 1 % de la fortune nette au sens de l'art. 60 al. 1 in fine LIPP. La notion de revenu net imposable renvoyait à l'art. 28 LIPP. Elle impliquait que l'on puisse encore en déduire les montants visés aux art. 29 à 38 LIPP. Une fois le revenu taxable déterminé, le rendement net de la fortune devra être équivalent au minimum à 1 % de la fortune nette. L'art. 60 al. 2 LIPP donnait le mode d'emploi du calcul du « rendement de la fortune nette ». Ainsi que le TAPI l'avait retenu, il y avait lieu de partir du rendement brut de la fortune mobilière et immobilière au sens des art. 22, 23, 24 LIPP, puis de défalquer les frais visés aux art. 34 let a, d, e LIPP, puis de s'assurer, après constat que le revenu taxable était nul, que le rendement de la fortune était équivalent au moins à 1 % de la fortune nette. Si tel n'était pas le cas, il y avait lieu de prendre en compte les déductions, et de constater que malgré cela, le revenu taxable restait nul.

La comparaison mise en exergue par l'autorité fiscale recourante avec la législation vaudoise tombait à faux. L'interprétation des dispositions vaudoises en matière de bouclier fiscal, que l'intimé rappelait, conduisait à un calcul tout aussi clair que celui préconisé par l'art. 60 LIPP. La limite de 60 % se calculait sur le revenu net, soit sur la base du total des revenus imposables du contribuable sur lesquels on avait défalqué toutes les déductions générales et les frais pour déterminer le revenu taxable selon la procédure de taxation ordinaire, à l'exception de trois déductions, soit les frais généraux, de handicap et les dons. Le rendement de la fortune nette devait être d'au moins 1 %. Si les autorités cantonales vaudoises appliquaient cette disposition de la même manière que les autorités fiscales genevoises, c'était de manière non conforme au droit.

Pour le surplus, si un canton voulait prévoir des conditions minimales pour un impôt résiduel incompressible, ces dernières devaient être expressément fixées par la loi cantonale, à l'instar de ce que la législation vaudoise, qui précisait que l'impôt sur la fortune demeurait applicable dans tous les cas. Pour exemple, la législation bernoise prévoyait que l'impôt sur la fortune était réduit, mais au maximum à 2.4 ‰ de la fortune imposable, la loi lucernoise posait un plancher correspondant à 3 ‰ de la fortune imposable, la loi de Bâle-Ville réduisait l'impôt sur la fortune, mais au maximum à 5 ‰ de la fortune imposable, et la loi argovienne posait un minimum incompressible équivalant à la moitié de l'impôt sur la fortune. S'agissant de la législation genevoise, aucun montant minimum ou socle incompressible d'un quelconque impôt résiduel n'avait été prévu.

Au contraire, il ressortait des travaux préparatoires que le Grand Conseil avait choisi un système permettant d'alléger l'impôt sur la fortune afin de maintenir sa capacité concurrentielle vis-à-vis des autres cantons ou de l'étranger. Il avait cependant opté pour la variante vaudoise en écartant la possibilité d'adjoindre un taux-plancher. Seule la référence au 1 % de rendement de fortune avait été retenue, mais aucunement la fixation d'un revenu minimal servant de base de calcul.

Dans son recours, l'AFC-GE avait comparé le traitement fiscal du contribuable aux périodes fiscales antérieures ou postérieures. Cette comparaison n'était pas prévue par l'art. 60 LIPP. Au demeurant, contrairement à ce qu'alléguait l'AFC-GE, si l'on interprétait l'art. 60 al. 1 LIPP, ainsi que le TAPI l'avait retenu, il aurait également bénéficié du bouclier fiscal pour les périodes 2012 et 2013.

C'était à tort que l'AFC-GE affirmait que l'art. 60 LIPP violait la LHID et partant, le droit fédéral. En effet, cette disposition s'inscrivait dans le cadre des compétences cantonales réservées par l'art. 1 al. 3 LHID, puisqu'il s'agissait d'une question de fixation de barèmes ou de taux.

La solution retenue par le TAPI ne conduisait pas à violer le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Le législateur jouissait d'un large pouvoir d'appréciation dans ce cadre. Le canton de Genève prélevait le taux d'imposition sur la fortune le plus élevé de Suisse. C'était cependant la volonté du législateur qui conduisait à créer des disparités de traitement entre contribuables dans une même situation. Ainsi, si l'on comparait la situation de deux contribuables jouissant d'un revenu brut de CHF 50'000.- et d'une fortune de CHF 4'000'000.-, le premier, sans aucun rendement issu de sa fortune car son revenu proviendrait d'une autre source, le second avec un rendement de sa fortune de CHF 50'000.-, contribuables dont le revenu taxable après prise en compte de déductions autorisées en CHF 10'000.- était pour tous les deux de CHF 40'000.-, force était de constater, à suivre l'AFC-GE, que tous deux, avant prise en compte de la règle de l'art. 60 LIPP, étaient redevables d'un montant de CHF 40'000.- d'ICC, soit CHF 4'500.- d'impôt sur le revenu et CHF 35'000.- d'impôt sur la fortune, sans bénéficier du bouclier fiscal. Toutefois, dans le premier cas, le contribuable ne pouvait pas bénéficier du bouclier fiscal en l'absence de revenu de la fortune, tandis que celui qui bénéficiait d'un revenu de CHF 50'000.- provenant du rendement de la fortune obtiendrait d'être mis au bénéfice de la réduction découlant de l'application du bouclier fiscal.

L'AFC-GE se prévalait encore d'une jurisprudence de 2007 (ATF/133 II 206) pour considérer que le jugement attaqué conduisait à une situation qui ne respectait pas le principe de l'imposition selon la capacité contributive. Dans l'arrêt en question, c'était la législation du canton d'Obwald qui était examinée. Si le canton avait été critiqué par la Haute Cour, c'était parce

que le procédé utilisé remettait en question le fonctionnement propre à l'égalité de traitement dans la distribution qu'organisent les barèmes d'impôts. En réalité, le Tribunal fédéral avait considéré que la solution adoptée par le canton était arbitraire. Cette jurisprudence ne pouvait cependant être appliquée à l'art. 60 LIPP dont l'objectif était de garantir l'institution de la propriété.

- 14) Le 6 septembre 2016, l'AFC-GE a persisté dans ses développements et conclusions.
- 15) Le 19 septembre 2016, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile et 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).
- 2) L'objet de l'impôt et son mode de calcul sont définis par la loi (art. 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101) dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, doivent notamment être respectés les principes de l'universalité de l'impôt et de la capacité économique (art. 127 al. 3 Cst.). Selon le principe de l'universalité ou de la généralité de l'impôt, les personnes ou groupes de personnes doivent être imposés selon la même réglementation juridique. Ce principe interdit les privilèges fiscaux non objectivement fondés, car les dépenses effectuées par la collectivité pour les tâches publiques générales doivent en principe être supportées par l'ensemble des citoyens. De même, le principe de l'imposition selon la capacité contributive implique que les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable, mais que, lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 122 I 305 consid. 6a ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, § 3 ch. 18).
- 3) L'art. 26 al. 1 de la Cst. 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 substance ou porte atteinte à son noyau intangible (Jean-Marc 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 ; Ulrich HÄFELIN/Georg MÜLLER/Felix UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6^e éd., 2010, n. 2043 ; Karl VALLENDER, in Bernhard EHRENZELLER et al. [éd.], Die schweizerische Bundesverfassung - Kommentar, vol. I, 2^e éd., 2008, n. 34 ss ad art. 26 Cst. ; Jörg Paul MÜLLER/Markus SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4^{ème} éd., 2008, p. 1041).

Ainsi, selon la jurisprudence, une prétention fiscale ne doit 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 (Danielle YERSIN, Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires, in Publications de l'Institut suisse de droit comparé, vol. 12, 1990, p. 278 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 44).

Dans la jurisprudence cantonale, 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).

Avant l'entrée en vigueur de l'art. 60 LIPP, la chambre de céans a jugé confiscatoire une imposition totale sur le revenu et la fortune représentant 98,5 %

du revenu imposable des contribuables, dont la situation sur ce point était durable (ATA/771/2011 du 20 décembre 2011).

- 4) 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'État 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 (Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 90-91).
- 5) Les impôts directs que les cantons doivent prélever, ainsi que les principes selon lesquels la législation cantonale les établit, sont désignées dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) (art. 1 al. 1). En l'absence de réglementation particulière, les impôts cantonaux et communaux sont établis en vertu du droit cantonal. En particulier, la fixation des barèmes, ceux des taux et ceux des montants exonérés d'impôts est du ressort des cantons (art. 1 al. 3 LHID).
- 6) Les cantons prélèvent différents impôts, dont un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques (art. 2 al. 1 let. a LHID). L'impôt sur la fortune est prélevé sur la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID).
- 7) L'obligation découlant des art. 2 al. 1 let. a et 13 al. 1 LHID a été concrétisée dans le canton de Genève dans la LIPP. Les règles relatives à l'impôt sur le revenu figurant au chapitre III de cette loi, tandis que celle relative à l'impôt sur la fortune sont traitée au chapitre IV de celle-ci. L'art. 60 LIPP fait partie de ce dernier chapitre. Sa teneur est la suivante :

- « 1. Pour les contribuables domiciliés en Suisse, l'impôt 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.
 2. Sont considérés comme rendement net de la fortune, au sens de l'al.1.
 - a. les revenus provenant de la fortune mobilière et immobilière, sous déduction des frais mentionnés à l'art. 34 let. a, c, d et e.
 - b. un intérêt sur la fortune commerciale imposable, dont le montant ne peut cependant dépasser les revenus nets provenant d'une activité lucrative indépendante. Le taux de cet intérêt est le taux appliqué dans le calcul du revenu AVS provenant d'une activité lucrative indépendante.
 3. La charge maximale des époux vivant en ménage commun est calculée sur l'ensemble de leurs éléments de fortune et de revenus.
 4. S'il y a lieu à réduction, celle-ci est imputée sur les impôts sur la fortune, centimes additionnels cantonaux et communaux compris. L'État et les communes intéressées la supportent proportionnellement à leurs droits. ».
- 8) La chambre administrative ne peut pas suivre le contribuable ou le TAPI lorsqu'ils considèrent que le texte de l'art. 60 al. 1 LIPP impose clairement la solution retenue par cette dernière juridiction, pour la détermination du revenu net imposable, lorsqu'il y a lieu d'appliquer le mécanisme du bouclier fiscal. En effet, le texte légal ne précise pas en fonction de quels éléments le revenu net imposable doit être en définitive arrêté, de même que la relation entre l'art. 60 al. 1 et l'art. 60 al. 2 LIPP s'agissant des déductions sur le revenu à prendre encore en compte.
- 9) Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge cherchera la véritable portée de la norme ne la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (intérêt téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique ATF 138 II 557 consid. 7.1). Le Tribunal fédéral utilise les différentes méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 138 II 217 consid. 4.1).

Enfin, si plusieurs interprétations son admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248). Selon les travaux

préparatoires, la disposition proposée par le Conseil d'État pour introduire le bouclier fiscal est calquée sur celle du canton de Vaud (MGC 2008-2009/IXA 11709) soit sur l'art. 8 al. 3 et 4 de la loi vaudoise sur les impôts communaux (LCom RS-VD 650.11) (ci-après : LCom - VD) qui prévoit que l'impôt cantonal et communal sur le revenu et sur la fortune ne peut dépasser au total le 60 % du revenu net au sens de l'art. 29 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI RS - VD 642.11) (ci-après : LI - VD), soit du revenu net imposable, moins les déductions prévues à l'article 37, lettres h, hbis et i LI, lesquels sont constituées des frais médicaux ou liés au handicap au sens de la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur l'élimination des inégalités frappant les handicapés (LHand RS-VD 151.3) dépassant les déductions ordinaires admises supportées par le contribuable lui-même ou à des déductions pour des dons à des personnes morales d'utilité publique.

- 10) Dans le cas d'espèce, les données fiscales retenues par l'AFC-GE ne sont pas contestées. Le litige concerne la façon dont le revenu net imposable du contribuable pour l'exercice 2011 doit être déterminé en fonction desdites données dans la mesure où le « bouclier fiscal » est mis en œuvre.

Pour l'AFC-GE, en cas d'application du bouclier fiscal, soit d'une situation dans laquelle l'ICC excède 60 % du revenu net imposable à l'issue d'un processus de taxation ordinaire, le montant de cet impôt doit au minimum correspondre au 1 % de la fortune nette. Pour le contribuable, rejoint par le TAPI sur cette interprétation des dispositions légales topiques, le fait de calculer le revenu taxable en prenant en compte un rendement théorique correspondant au 1 % de la fortune, n'empêche pas de tenir compte de toutes les déductions sur le revenu prévues par la loi. En d'autres termes, pour l'AFC-GE, le montant du rendement théorique de la fortune de 1 % devrait constituer le montant de l'ICC dû par tout contribuable, en cas d'application du bouclier fiscal, même en l'absence de revenus, afin de respecter le principe de la généralité de l'impôt et de l'imposition selon la capacité économique imposée par l'art. 127 de la Cst. Pour l'intimé et le TAPI, le texte de l'art. 60 al. 1 LIPP permet et impose encore de prendre en considération toutes les déductions légales sur le revenu, avec la possibilité que cela conduise, selon l'étendue de celles-ci, à l'exemption de tout impôt.

- 11) Pour rappel, le « bouclier fiscal » est un mécanisme exceptionnel mis en place pour lutter contre l'effet confiscatoire potentiel d'un cumul de l'impôt sur la fortune et de l'imposition globale du revenu en vue d'assurer que l'addition du taux effectif d'impôts sur le revenu et la fortune ne dépasse pas un seuil maximum de l'imposition du revenu (Xavier OBERSON, op. cit., § 3, p. 45 n. 47). L'adoption de l'art. 60 LIPP dans la législation genevoise avait pour but d'instaurer un tel mécanisme, inspiré de celui adopté dans le canton de Vaud, caractérisé par l'introduction d'un système de taux maximum basé sur l'ensemble des revenus et de la fortune du contribuable. En substance, ce dernier ne devrait

pas avoir à payer, au niveau cantonal et communal, un montant d'impôts sur le revenu et la fortune supérieur à 60 % de ses revenus (Message à l'appui du projet de loi du Conseil d'État sur l'imposition des personnes physiques du 7 novembre 2008 - PL 10385, p 58/59, retiré par son auteur, mais dont la proposition de disposition légale qui introduisait un tel mécanisme a été reprise par le Grand Conseil dans ses travaux qui ont conduit à l'adoption de la LIPP (projet de loi PL 10199).

Dans le cadre des travaux de la commission à l'appui du projet de loi PL 10199, le directeur de l'AFC-GE a précisé aux députés en rapport avec la proposition d'art. 60 LIPP qu'il s'agissait d'éviter que les contribuables payent des impôts qui aillent trop loin par rapport à leurs revenus, et compte tenu du cumul de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune. En revanche, il fallait sortir de la logique du bouclier fiscal tous les contribuables qui ont une fortune importante et un impôt sur la fortune important, mais qui ont d'autres revenus substantiels comme par exemple des revenus du travail (MGC 2008-2009/IX A 11704-11705). Selon celui-ci, «...l'idée est de dire que les gens ayant une certaine fortune doivent payer un impôt sur la fortune. Ensuite, il faut un correctif pour qu'ils ne doivent pas entamer leur fortune pour s'acquitter de cet impôt ». Il s'est référé à l'exemple d'un contribuable investissant l'ensemble de sa fortune en dossier-titres qui la place dans une société qui ne distribue aucun dividende : « sans un bouclier calculé sans la cautèle de 1 % de rendement minimum de la fortune nette, il ne payera pas d'impôt sur la fortune, car il n'a pas de revenu » (MGC 2008-2009/IX A 11707).

- 12) Un texte similaire à celui de l'art. 60 LIPP a été introduit dans la législation vaudoise à l'art. 8 al. 3 LICom-VD suite à une modification de cette loi entrée en vigueur le 2 septembre 2008. Sa teneur est la suivante : « L'impôt cantonal et communal sur le revenu et sur la fortune ne peut dépasser au total le 60 % du revenu net au sens de l'art. 29 LI-VD, soit de l'ensemble des déductions sur le revenu imposable prévu aux art. 30 à 37 LI-VD augmenté des déductions prévues à l'art. 37, let. h, hbis LI-VD. Toutefois, pour ce calcul, le revenu net de la fortune ne peut être inférieur au taux fixé dans la loi annuelle d'impôt.

Le texte vaudois prévoit un système dont le principe est similaire, bien que comportant une différence, dans la mesure où le taux de rendement théorique n'est pas fixé définitivement, mais est susceptible de variation. Lors d'une conférence regroupant les milieux fiduciaires spécialisés, des représentants de l'administration fiscale vaudoise ont présenté un exemple chiffré du mécanisme. Un contribuable déclarant une fortune nette imposable de CHF 100'000'000.- et un revenu net imposable de CHF 800'000.-, se trouvait devoir acquitter un total d'impôt cantonal et communal de CHF 990'000.-, (soit CHF 750'000.- d'impôt sur la fortune et CHF 240'000.- d'impôt sur le revenu de la fortune) équivalant à 123 % de son revenu net imposable. Pour éviter une imposition qui avait un

caractère manifestement confiscatoire, celle-ci était rectifiée de la manière suivante : le montant de son revenu net imposable était calculé en prenant 1 % de sa fortune de CHF 100'000'000.-, soit CHF 1'000'000.- dont le 60 % constituait le montant d'impôt maximum sur le revenu et la fortune dont il aurait à s'acquitter, soit CHF 600'000.- (présentation de l'administration cantonale des impôts du canton de Vaud consultable sur le site : http://www.vd.ch/fileadmin/user_upload/organisation/dfin/aci/fichiers_pdf/Seminaire_ACI_OREF_OVEC_Fiduciaire_suisse_12.02.09.pdf).

Le message au Grand Conseil vaudois à l'appui du projet de loi proposant l'introduction de ce texte expliquait: « afin d'éviter une imposition confiscatoire résultant du cumul de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune lorsque la fortune ne rapporte que peu ou pas de rendement, le nouvel art. 8 al. 3 LICom prévoit de limiter la somme des impôts cantonaux et communaux sur le revenu et sur la fortune à 60 % du revenu. Le texte légal prévoit que ce revenu est déterminé avant la déduction pour dons, frais de maladie et frais liés à un handicap. Afin d'éviter qu'un contribuable très fortuné détenant des actifs sans rendement (par exemple terrains nus, société de distribuant pas de dividendes) ne paie que peu voire pas d'impôt, le texte légal prévoit que si le rendement net de la fortune est inférieur à un certain taux, c'est ce taux qui est applicable pour le calcul prévu au paragraphe précédent (message).

- 13) Le texte de l'art. 60 al. 1 et 2 LIPP instaure, selon son intitulé, un calcul de charge maximale d'ICC, qui se juxtapose au calcul de l'imposition selon le mode ordinaire de cet impôt, afin de lui apporter une correction lorsque les revenus sont insuffisants au regard de la charge fiscale. Selon l'art. 60 al. 4 LIPP, cette correction s'applique au montant de l'impôt sur la fortune.

Il y a lieu tout d'abord de déterminer le montant de l'ICC à payer selon les critères d'imposition ordinaire.

Il s'agit d'isoler la part de cet ICC correspondant à la somme de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur la fortune, ainsi que des centimes additionnels, cantonaux et communaux compris.

Ensuite, il y a lieu d'établir le montant de la charge maximale d'impôt avec laquelle la comparaison va être faite, conformément aux indications contenues dans les deux premiers alinéas de l'article 60 LIPP.

Il s'agit donc d'établir le revenu net imposable au sens de l'art. 60 al. 1 LIPP pour en déterminer le 60 %. Dans ce calcul, le revenu net imposable est établi de manière particulière. Il est déterminé en prenant en compte tous les éléments de revenus avant déductions énoncés à l'art. 17 LIPP et détaillés aux articles 18 à 26 LIPP, mais en appliquant des règles spéciales pour une partie de celui-ci, soit celle relative au rendement net de la fortune mobilière au sens des

art. 22 et 23 LIPP, et au rendement net de la fortune immobilière au sens de l'art. 24 LIPP. Ce sont celles énoncées à l'art. 60 al. 2 let. a et b LIPP.

On établit finalement le montant de la fortune nette dont le 1 % servira de base dans la comparaison. Il s'agit de la fortune nette au sens de l'art. 46 LIPP. Si le montant du rendement net de la fortune ainsi obtenu est inférieur à 1 % de la fortune nette précitée, c'est ce pourcentage qui est pris en considération dans la détermination du revenu net imposable. S'il est supérieur, c'est le résultat du calcul du rendement net de la fortune ainsi obtenu qui sera pris en compte dans cette détermination.

Pour la détermination du revenu net imposable au sens de l'art. 60 al. 1 LIPP, le montant de rendement net de la fortune retenu sera ajouté aux autres éléments de revenus nets existants. C'est du montant ainsi obtenu dont on extraira le 60 % comme critère de comparaison. Si le montant de l'ICC, centimes additionnels, cantonaux et communaux compris, est supérieur à ce pourcentage, il sera ramené à ce montant par une diminution de l'imposition de la fortune (art. 60 al. 4 LIPP). Sinon, le mécanisme du bouclier fiscal instauré par l'art. 60 LIPP ne trouvera pas application.

- 14) En l'occurrence, au vu de l'absence de revenus imposables au regard du montant d'ICC sur le revenu et la fortune au sens de l'art. 60 al. 1 LIPP (CHF 38'623.-), le mécanisme du bouclier fiscal trouve application. Il y a donc lieu de déterminer la charge fiscale maximale. Selon l'art. 60 al. 1 LIPP, celle-ci correspond au 60 % du revenu net imposable calculé en prenant en compte le 1 % de la fortune nette imposable. Son montant étant de CHF 5'241'254.- (5'080'854.- + 164'400.- de déductions sociales), ce pourcentage représente CHF 52'452.-. Comme dans le cas d'espèce, il n'y a pas d'impôt sur le revenu, aucun montant n'est à ajouter à celui-ci. Le revenu net imposable s'élève à 52'452.-, dont le 60 % correspond à CHF 31'471.-. À juste titre, l'AFC-GE a tenu compte du fait que seule une partie de la fortune du contribuable est imposable à Genève, et a réduit ce montant en proportion. Ce calcul aboutit à une charge fiscale maximale de CHF 27'402.- avant ajout de la taxe personnelle et de l'impôt immobilier complémentaire. L'imposition du contribuable ne peut donc dépasser ce montant de charge fiscale, taxe personnelle et impôt immobilier complémentaire non encore inclus, à la place de celui de CHF 38'623.- qui résultait de la taxation selon le barème ordinaire.
- 15) L'opinion du TAPI, comme celle du contribuable, ne peuvent être suivies. Lorsque sont réunies les conditions d'une application du bouclier fiscal, savoir les situations dans lesquelles le revenu net imposable est trop faible pour prendre en charge le montant de l'ICC, la détermination du revenu net imposable au sens de l'art. 60 al. 1 LIPP s'effectue en prenant en compte le rendement net calculé à 1 % de la fortune nette, que le rendement net réel de celle-ci soit supérieur ou inférieur à celui-ci. Le TAPI omet en effet de prendre considération que ce montant n'est

pas utilisé pour calculer le montant de l'impôt en se substituant à celui du revenu imposable mais qu'il intervient seulement dans le cadre d'un mécanisme visant à éviter une imposition confiscatoire, dans le but de déterminer le maximum de l'impôt calculé selon le régime ordinaire qui peut être mis à la charge du contribuable. Il n'en demeure pas moins que la mise en œuvre de l'art. 60 al. 1 LIPP, rend conforme au droit une imposition qui ne dépasse pas un montant de CHF 27'402.- avant ajout de la taxe personnelle et de l'impôt immobilier complémentaire, si on tient compte de tous les paramètres.

Sur ce point, le raisonnement du contribuable qui prétend qu'en cas de situation d'application du bouclier fiscal, lorsque le rendement réel de la fortune est supérieur au 1% de la fortune nette, on doit déterminer le 60 % du rendement sur le montant obtenu après application de tous les facteurs de déduction du revenu imposable ne peut pas non plus être suivi – dans la mesure où il peut être compris – tant il s'éloigne du texte de l'art. 60 LIPP et de la fonction de réduction par comparaison assignée à cette disposition.

- 16) Tant pour l'intimé que pour le TAPI, le raisonnement de l'AFC-GE conduit à un résultat que voulait éviter le législateur lorsqu'il a adopté l'art. 60 LIPP. Il aboutirait en effet à permettre que les contribuables ayant une fortune à faible rendement doivent payer plus d'impôt que ceux dont la fortune aurait un rendement supérieur à 1 %. La démonstration chiffrée que le TAPI donne dans son jugement ne peut cependant être suivie. Le mécanisme de l'art. 60 LIPP est un mécanisme correcteur qui intervient dans les cas où la somme des impôts sur le revenu et la fortune (au sens de l'art. 60 al. 1 LIPP) dépasse le 60 % du revenu net imposable. Il vise non pas à éviter qu'un contribuable entame sa fortune pour payer l'impôt, mais à limiter un tel mécanisme lorsque le contribuable n'a pas réalisé de revenus nets suffisants, dans le but de permettre d'assurer la charge fiscale qui lui incombe en vertu du principe de l'égalité devant l'impôt, tout en évitant une imposition confiscatoire.

L'exemple pris en considération par le TAPI n'est pas convaincant. Si le contribuable avait bénéficié d'un rendement de la fortune plus élevée que celui qu'il a déclaré (CHF 146'494.-), cela ne signifie pas qu'il ne soit pas soumis à l'application du bouclier fiscal, ou qu'il serait soumis au paiement d'un impôt inférieur à celui dont il doit s'acquitter en l'espèce. Le TAPI omet, dans sa démonstration de prendre en considération le montant de l'impôt sur la fortune qui grève celle, conséquente du contribuable, qu'il y aurait lieu d'ajouter au montant de l'impôt sur le revenu qu'il arrête à CHF 6'410.-.

- 17) Le recours sera admis. Le jugement du TAPI du 6 juin 2016 sera annulé et la décision et le bordereau de taxation du 12 décembre 2013 confirmé.

- 18) Vu l'issue de la procédure, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'intimé qui se voit donner tort (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 juillet 2016 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 juin 2016 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 6 juin 2016 ;

rétablit la décision de taxation du 12 novembre 2013 relative à l'impôt cantonal et communal 2011 dû par Monsieur A_____ ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Monsieur Michel Lambelet, mandataire de Monsieur A_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Payot Zen-Ruffinen, présidente, M. Thélin, Mme Junod,
MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

D. Werffeli Bastianelli

la présidente siégeant :

F. Payot Zen-Ruffinen

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :