

GE_GERICHTE ATA/1201/2017 vom 22. August 2017

GE Cour de justice, 2017-08-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1201_2017

FR: GE_GERICHTE ATA/1201/2017 du 22 août 2017

IT: GE_GERICHTE ATA/1201/2017 del 22 agosto 2017

Erwägungen

E. 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, 4ème 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).

- 14/23 - A/2259/2015

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, 6e éd., 2010, n. 2043 ; Karl VALLENDER, in Bernhard EHRENZELLER et al. [éd.], Die schweizerische Bundesverfassung - Kommentar, vol. I, 2e éd., 2008, n. 34 ss ad art. 26 Cst. ; Jörg Paul MÜLLER/Markus SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4ème 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 %

- 15/23 - A/2259/2015 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

E. 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 :

- 16/23 - A/2259/2015

« 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

- 17/23 - A/2259/2015 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

- 18/23 - A/2259/2015 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 caudèle 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

- 19/23 - A/2259/2015 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

- 20/23 - A/2259/2015 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

- 21/23 - A/2259/2015 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.

- 22/23 - A/2259/2015 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).

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