

## **GE\_GERICHTE A/2271/2015 vom 22. August 2017**

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

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_2271\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2271_2015)

FR: GE\_GERICHTE A/2271/2015 du 22 août 2017

IT: GE\_GERICHTE A/2271/2015 del 22 agosto 2017

### **Erwägungen**

#### **E. 0**

Impôt de base sur la fortune 9'320.85 Centimes additionnels sur la fortune 4'427.40 Impôt supplémentaire sur la fortune 1'924.50 Aide à domicile sur la fortune 93.20 Réduction cantonale liée au bouclier fiscal -4'539.85 Impôts communaux Part privilégiée sur fortune (Versoix) 3'579.20 Centimes additionnels sur la fortune 894.80 Réduction communale liée au bouclier fiscal -1'288.30 Autres impôts et taxes Taxe personnelle 25.00 Total I 14'436.80

b. Le tableau de la répartition intercantonale relatif à l'imposition sur le revenu imposable était le suivant : Revenu Total Genève Zurich Vaud Revenu mobilier (soumis ou non à l'impôt anticipé) 48'978.- 48'978.- Rendement d'immeubles occupés 18'479 11'386.- 7'093.- Frais bancaires - 9'551.- - 9'551.- Charges, frais d'entretien d'immeuble -3'695.- - 2'277.- -1'148.- Rendement net de la fortune 54'211.- 39'427.- 9'109.- 5'675.- Rente AVS 23'586.- 23'586.- Revenu net avant déductions 77'797.- 63'013.- 9'109.- 5'675.- Prime d'assurance-vie et intérêts d'épargne - 3'728.- - 3'019.- -437.- -272.- Assurance maladie - 5'040.- - 4'083.- -590.- -367.- Frais liés à un handicap -56'000.- - 45'846.- -6'628.- -4'126.- Déduction pour rentes AVS/AI -9'166.- - 7'425.- -1'073.- -668.- Revenu net imposable 3'263.- 2'640.- 381.- 242.- c. Le tableau de la répartition intercantonale relatif à l'imposition sur la fortune imposable était le suivant : Fortune Total Genève Vaud Zurich Fortune mobilière 2'830'066.- 2'830'066.- Valeur fiscale nette immeubles occupés 1'119'000.- 516'600.- 436'000.- Total surestimation IFD -166'400.- -57'400 -109'000.- Fortune nette 3'782'666.- 2'830'066.- Déduction sociale sur la fortune 82'200.- 61'493.- 11'229.- 9'478.- Abattement -447'600.- -229'600.- -218'000.- Fortune imposable totale 3'419'266.- 2'768'573.- 333'171.- 317'522.- 5) Le 19 décembre 2014, l'hoirie a formé une réclamation à l'encontre du bordereau de taxation ICC 2012 précité. Le calcul relatif à la réduction cantonale et communale liée au bouclier fiscal était erroné. L'ICC dû ne devait pas s'élever à CHF 14'436.-, mais à CHF 1'686.-!

[endif]>![if> Le rendement réel de la fortune du contribuable au sens de l'art. 60 al. 1 et 2 LIPP s'élevait, selon ses propres chiffres, à 56'876.-, soit CHF 70'789.- (CHF 48'972.- de revenus mobiliers + CHF 21'811.- de revenus immobiliers), sous déduction de CHF 13'913.- de frais. Le montant de CHF 56'876.- était supérieur au rendement minimum de 1 % de sa fortune soit CHF 35'017.-. Dès lors, il n'y avait pas à prendre en considération ce dernier montant pour le calcul de la charge maximale. Il fallait donc conserver le montant du revenu taxable à Genève de CHF 2'640.- pour le calcul de la charge maximale de 60 %, l'imposition ne pouvant ainsi dépasser CHF 1584.-. 6) Le 29 mai 2015, l'AFC-GE a rejeté la réclamation en maintenant le calcul du bouclier fiscal tel qu'elle l'avait retenu dans son bordereau.

[endif]>![if> L'art. 60 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) introduisait une charge fiscale cantonale pour les contribuables domiciliés en Suisse qui ne pouvait excéder le 60 % du revenu net imposable. Cette disposition précisait que pour ce calcul, le rendement net de la fortune ne pouvait être inférieur à 1 % de la fortune nette du

contribuable. Cette charge fiscale maximale de 60 % se calculait sur la base du revenu net imposable mais au minimum sur un rendement de 1 % déterminé sur la fortune nette détenue par le contribuable. Le rendement net de la fortune était défini à l'art. 60 al. 2 LIPP se référant aux éléments effectifs reportés dans l'avis de taxation. En l'occurrence, le revenu net de l'hoirie imposable à Genève (CHF 2'640.-) était inférieur à 1 % de sa fortune nette. Le calcul pris en compte pour l'application du bouclier fiscal se déterminait ainsi :

- fortune nette (fortune nette imposable pour le taux soit 3'419'266.- + réduction sociale sur la fortune soit CHF 82'200.-) : CHF 3'501'466.- ;

- rendement net de la fortune minimum de 1 % pour 365 jours : CHF 35'014.65, appliqué pour 305 jours : CHF 29'665.- ;

- impôt maximum sur le revenu et la fortune sur 365 jours ne pouvant pas dépasser CHF 17'799.- (soit 60 % de CHF 29'665.-) pour une fortune imposable au taux d'imposition de CHF 3'419'266.- ;

- la fortune nette imposable à Genève étant de CHF 2'768'573.-, taxable en fonction d'un taux de CHF 3'419'266.-, la charge fiscale, avant ajout de la taxe personnelle et de l'impôt immobilier complémentaire, était, prorata temporis pour 305 jours de CHF 14'411.80 pour une fortune nette imposable à Genève de CHF 2'768'573.-, montant obtenu selon le calcul suivant :  $[(CHF\ 17'799.- / CHF\ 3'419'266.-) \times CHF\ 2'768'573.-]$

Lorsque le législateur avait introduit la notion de rendement minimum correspondant à 1 % de la fortune nette du contribuable, sa volonté n'était pas de supprimer tout impôt sur la fortune, mais d'y apporter un correctif en fixant des règles formelles permettant de déterminer la part confiscatoire de cet impôt. Une interprétation différente serait contraire à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Déterminer le rendement de la fortune nette selon ce que voulait le contribuable aboutirait à des situations choquantes qui permettraient aux contribuables de bénéficier d'un double avantage fiscal. Les déductions supplémentaires dont il demandait la prise en compte pour arrêter le montant imposable l'avaient en effet déjà été dans le calcul de l'impôt sur le revenu. Déterminer le calcul du bouclier fiscal en fonction du rendement minimum de la fortune nette de 1 % assurait une égalité de traitement entre contribuables soumis à l'impôt sur la fortune.

7) Le 30 juin 2015, l'hoirie a interjeté un recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation du 29 mai 2015 précitée, en concluant à son annulation et à l'émission d'un nouveau bordereau ICC conforme à l'interprétation légale qu'ils donnaient à l'art. 60 al. 1 LIPP. Elle reprenait (ou rectifiait) et développait l'argumentation soutenue dans le cadre de sa réclamation. Elle persistait à considérer que l'AFC-GE procédait à un calcul erroné du bouclier fiscal, en substituant au revenu taxable le montant de 1 % de la fortune nette comme montant servant au calcul de la charge maximale de 60 %, sans tenir compte des autres éléments afférents au contribuable, ceci pour ne pas avoir, dans leur cas, à reprendre tel quel le revenu taxable en CHF 2'640.-

Conceptuellement, le calcul du bouclier fiscal tel que prévu par l'art. 60 LIPP, limitait l'ICC sur le revenu et sur la fortune du contribuable à 60 % du revenu taxable. Parallèlement, cette disposition prévoyait un calcul de contrôle prenant en compte un minimum de rendement de fortune fixé à 1 % de la fortune taxable nette (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 1 % de la fortune nette, alors le rendement retenu dans la taxation était pertinent pour le calcul de bouclier fiscal. En revanche, lorsque le rendement réel de la fortune du contribuable était moins important que « le rendement "virtuel" représenté par 1 % de la fortune nette », c'était ledit « revenu virtuel qui se [substituait] au rendement net

réel de la fortune prise en compte afin de procéder au calcul du bouclier fiscal ». En aucun cas, le revenu virtuel de 1 % de la fortune nette ne remplaçait tel quel ledit revenu taxable. Le contribuable avait un rendement net réel de sa fortune (correspondant au total de ses revenus bruts mobilier et immobilier), de CHF 70'789.- (20'712 + 28'266.-+ 21'811.-). De ces montants devaient être déduits des frais bancaires (CHF 9'551.-) et immobiliers (CHF 4'362.-) pour un total de CHF 13'913.-. Le rendement réel de la fortune du contribuable s'élevait donc à CHF 56'876.-. De son côté, le montant correspondant au rendement minimum de 1 % de la fortune, utilisé pour le calcul du bouclier fiscal était de CHF 35'017.-, calculé en fonction d'une fortune de CHF 3'501'466.-. Dès lors que le rendement réel net de la fortune était de CHF 56'876.-, il n'y avait pas lieu de tenir compte du montant du rendement minimum de 1 % de la fortune de CHF 35'017.- pour le calcul de la charge maximale. La divergence d'opinion entre l'hoirie et l'AFC intervenait au stade du calcul du bouclier fiscal en tant que tel. Selon son interprétation de l'art. 60 LIPP, le bouclier fiscal s'appliquant, l'impôt sur la fortune et le revenu centimes additionnel compris, ne pouvait pas excéder CHF 1'584.-, soit le 60 % du revenu taxable de CHF 2'640.-, avant réduction prorata temporis en fonction de 305 jours d'imposition. De son côté, l'AFC-GE calculait le bouclier fiscal directement sur le rendement minimal de 1 %, soit CHF 21'008.- représentant le 60 % de CHF 35'014.-, avant de déduire le montant total de la réduction due à la règle de la charge maximale en prenant en compte la répartition intercantonale, puis la durée d'imposition prorata temporis de 305 jours. Cela signifiait qu'elle appliquait le principe de taxation suivant : lorsque le revenu taxable était inférieur au rendement minimal net de la fortune, soit 1 % de la fortune nette taxable, l'impôt sur la fortune devait être de 60 % du rendement minimum de la fortune. Ce procédé n'était pas conforme à la loi, car même s'il était tenu compte des déductions autorisées par l'art. 60 al. 2 LIPP, on augmentait artificiellement le revenu brut taxable en ne prenant pas en compte les déductions supplémentaires prévues par l'art. 28 LIPP pour arrêter le revenu net taxable sur lequel le calcul du bouclier fiscal devait être effectué. Cette façon de faire ne correspondait pas au texte de la loi et à l'interprétation qui devait en être faite. 8) Le 3 août 2015, l'AFC-GE a répondu en concluant au rejet du recours. Sa façon d'appliquer l'art. 60 LIPP était strictement conforme au droit. Le dispositif instauré par le bouclier fiscal était un mécanisme correctif destiné à déterminer un montant de charge fiscale maximale pour se conformer au principe de l'interdiction de l'imposition confiscatoire. Les travaux préparatoires à l'adoption de cette disposition légale le confirmaient. Elle avait détaillé dans sa décision sur réclamation la manière dont le bouclier fiscal devait être appliqué. Il y avait lieu de se référer à ces calculs. Cette façon de calculer permettait de respecter le principe de l'égalité devant l'impôt qui était garanti par l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). 9) Le 11 décembre 2015, les hoirs ont dupliqué en persistant dans leur argumentation. Le texte de l'art. 60 LIPP était limpide et ne pouvait être interprété de la façon dont le faisait l'autorité intimée. L'AFC-GE se fourvoyait dans son raisonnement lorsqu'elle affirmait que l'imposition de l'hoirie ne saurait être confiscatoire eu égard à sa situation patrimoniale. Si, avant l'entrée en vigueur de l'art. 60 LIPP, les tribunaux examinaient le caractère confiscatoire d'une imposition, depuis l'entrée en vigueur de l'art. 60 LIPP, cette question ne se réglait que par l'application d'un calcul mathématique effectué année après année sans tenir compte des périodes fiscales antérieures. La LHID ne pouvait être invoquée, car la question du bouclier fiscal relevait de la seule compétence des cantons. De même, le principe de l'égalité devant l'impôt ne s'appliquait pas, le canton de Genève prélevait le taux d'imposition sur la

fortune le plus élevé de Suisse et le législateur, conscient de ce fait, avait décidé de limiter son impact par le biais de l'art. 60 LIPP. L'application de cette disposition ne pouvait dès lors conduire à des inégalités de traitement. 10) Le 22 décembre 2015, l'AFC-GE a renoncé à dupliquer. 11) Le 6 juin 2016, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a admis le recours. Le seul désaccord des parties avait pour objet l'interprétation de l'art. 60 al. 1 LIPP, chacune d'entre elle proposant une méthode différente pour calculer le montant correspondant aux 60 % du revenu net imposable. Le texte de cette disposition légale était parfaitement clair et sans équivoque. Il ne souffrait d'aucune ambiguïté. L'instance de recours était par conséquent liée par ledit texte. Contrairement à l'opinion de l'AFC-GE, la prise en compte du rendement net de la fortune à au moins à 1 % de la fortune nette - celle-ci étant la fortune avant la prise en compte des déductions sociales en vertu de l'art. 46 LIPP - ne signifiait nullement que ce rendement doive être substitué au revenu net imposable lorsqu'étaient réunies les conditions de mise en œuvre du bouclier fiscal. En telle hypothèse, le revenu taxable continuait à être calculé en additionnant les divers revenus du contribuable, parmi lesquels les revenus issus de la fortune, et en y soustrayant diverses charges, dont les charges liées à la fortune. Dans le cadre de ce calcul, si le rendement net de la fortune, dont le mode de calcul était explicité à l'art. 60 al. 2 LIPP, se révélait inférieur au 1 % de la fortune nette, il était remplacé par la somme correspondant à ce pourcentage. Le système instauré par l'art. 60 al. 1 LIPP visait simplement à ce que, dans le cadre du but poursuivi par cette disposition légale, la fortune d'un contribuable soit réputée dégager un rendement net d'au moins 1 % mais seulement dans le cas où le rendement net effectif de la fortune était inférieur à ce 1 %. Au-delà de cette situation, le calcul fiscal demeurait le même concernant la détermination du revenu net imposable. Qu'il faille ou non recourir à la fiction susmentionnée, le mécanisme du bouclier fiscal n'empêchait pas que le revenu net imposable soit réduit à un montant inférieur à celui du rendement net de la fortune par le biais des déductions que le contribuable pouvait faire valoir en application des art. 28 ss LIPP. En l'espèce, c'étaient des frais liés à un handicap qui entraînaient une importante réduction du revenu imposable. Les différents arguments de l'AFC-GE ne permettaient pas d'aboutir à une autre conclusion. Si certaines dispositions de la LHID imposaient au canton de prélever un impôt sur la fortune des personnes physiques, cela ne signifiait pas que le canton de Genève ne puisse prévoir un système de calcul pouvant avoir pour effet qu'aucun impôt ne soit dû dans certaines conditions. Le fait qu'aucun impôt ne soit prélevé lorsque le revenu taxable était nul ensuite des déductions prévues par la loi n'entraînait pas une violation du droit fédéral. En l'occurrence, un impôt restait dû par l'hoirie. En outre, l'art. 60 LIPP avait trait à la charge maximale qui relevait du calcul des impôts, et donc d'un domaine réservé expressément à la compétence des cantons. Le principe de l'imposition selon la capacité contributive n'était pas violé en l'espèce. 12) Par acte déposé le 11 juillet 2016, l'AFC-GE a interjeté un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 6 juin 2016, reçu le 10 juin 2016. Elle concluait à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 29 mai 2015. Elle contestait l'interprétation de l'art. 60 LIPP développée par l'hoirie et retenue par le TAPI qui considérait que ce texte légal était absolument clair. Ceux-ci soutenaient - à tort selon elle - que l'art. 60 al. 1 LIPP ne précisant pas comment le « revenu net imposable » devait être déterminé pour le calcul du bouclier fiscal, il conviendrait automatiquement, pour fixer le revenu déterminant pour son calcul, de prendre en compte une nouvelle fois l'ensemble des

déductions déjà prises en compte une première fois dans le cadre de la fixation du revenu imposable, s'agissant de l'impôt sur le revenu. En effet, si cette méthode aboutissait dans un cas concret à un revenu nul ou quasi nul, cela conduirait à une suppression totale ou quasi-totale de l'impôt sur la fortune. Dans les travaux préparatoires à la LIPP, le législateur n'avait à aucun moment envisagé que l'impôt sur la fortune pourrait être pratiquement supprimé par la seule application du système du bouclier fiscal, dans l'hypothèse où le revenu net imposable d'un contribuable était nul ou proche de zéro. L'impôt sur la fortune, à teneur de la LHID était obligatoire, même si certains contribuables pouvaient continuer à avoir une charge fiscale supérieure au rendement de leur fortune. Sous réserve d'une situation où l'impôt sur la fortune serait manifestement confiscatoire aux conditions particulières retenues avec extrême restriction par la jurisprudence, et qui n'étaient pas réalisées en espèce, rien ne permettait de retenir que la volonté du législateur était de supprimer l'imposition de la fortune dans tous les cas où un contribuable n'avait pas, ou quasiment pas, de revenu imposable pour une année fiscale déterminée. L'interprétation soutenue par le TAPI aurait pour conséquence que, dès qu'un contribuable n'avait pas ou quasiment pas de revenus imposables, l'impôt sur la fortune ne pourrait plus jamais être prélevé, ceci même dans les situations où celui-ci disposait d'une fortune imposable s'élevant à plusieurs millions de francs et où l'imposition en cause ne pourrait aucunement être qualifiée de confiscatoire au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Cette interprétation consacrait une violation des principes fondamentaux de l'égalité de traitement de contribuable et de l'imposition selon la capacité contributive, interprétation qui serait contraire à l'art. 127 al. 2 Cst. Toute personne devait en effet contribuer à la couverture des dépenses publiques, en fonction de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens. Le texte de l'art. 60 LIPP devait être interprété et appliqué dans le sens qu'elle avait retenu dans sa décision sur réclamation du 29 mai 2015, à savoir que l'ICC devait au minimum correspondre au 60 % du 1 % de la fortune nette. C'était de cette façon que les autorités fiscales vaudoises pratiquaient leur système de bouclier fiscal. Le jugement du TAPI ne respectait pas ce principe et devait être annulé. 13) Le 15 juillet 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations. 14) Le 19 août 2016, l'hoirie a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI déferé. Elle a persisté dans l'argumentation qu'elle avait développée au cours de l'instruction de son recours au TAPI. Le constat du TAPI que le texte de l'art. 60 LIPP était clair devait être confirmé. La deuxième phrase de l'art. 60 al. 1 LIPP prévoyait uniquement que le rendement net de la fortune devait être remplacé par 1 % de la fortune nette si ce rendement net de la fortune lui était inférieur. Cette règle constituait un correctif visant les fortunes à faible rendement. Il ne découlait ni de la lettre claire de l'art. 60 al. 1 LPP ni de la systématique de la loi que le rendement net de la fortune, fixée à au moins 1 % de celle-ci, puisse se substituer au revenu net imposable visé par cette disposition. 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<sup>ème</sup> éd., 2012, § 3 ch. 18).

L'art. 26 al. 1 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<sup>e</sup> éd., 2010, n. 2043 ; Karl VALLENDER, in Bernhard EHRENZELLER et al. [éd.], *Die schweizerische Bundesverfassung - Kommentar*, vol. I, 2<sup>e</sup> éd., 2008, n. 34 ss ad art. 26 Cst. ; Jörg Paul MÜLLER/Markus SCHEFER, *Grundrechte in der Schweiz*, 4<sup>ème</sup> 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., 4<sup>ème</sup> éd., 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 de 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 (J.-M. 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.

## **E. 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.

## **E. 3**

La charge maximale des époux vivant en ménage commun est calculée sur l'ensemble de leurs éléments de fortune et de revenus.

#### **E. 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 l'hoirie 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'article 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, augmenté des 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 déduction 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 2012 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 le 60 % du revenu net imposable à l'issue d'un processus de taxation ordinaire, le montant de cet impôt doit au minimum correspondre au moins au 1 % de la fortune nette. Pour l'hoirie, rejointe par le TAPI dans cette interprétation des dispositions légales topiques, le fait de calculer le revenu taxable en prenant en compte un rendement théorique de la fortune correspondant au 1 % de celle-ci, 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, en cas d'application du bouclier fiscal, le montant de l'ICC dû par tout contribuable, 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 Cst. Pour l'hoirie 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 (PL 10199).!endif]>!if> Dans le cadre des travaux de la commission à l'appui du PL 10199, le directeur de l'AGC-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 642.11), 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.!endif]>!if> 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) équivalent 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](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 ceci : « 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 ne 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 d'apporter une correction à celui-ci 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, centimes additionnels, cantonaux et communaux compris. Ensuite, il y a lieu d'établir le montant de la charge maximale d'impôt avec laquelle le montant de l'ICC épuré précité va être comparé, conformément aux indications contenues dans les deux premiers alinéas de l'article 60 LIPP. Il s'agit donc d'établir le montant de la fortune nette dont le 1 % servira de base de comparaison. Il s'agit de la fortune nette au sens de l'art. 46 LIPP, soit de la fortune nette avant déductions sociales. 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 celles relatives 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 revenu net imposables existants et 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). Dans le cas inverse, 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 (soit CHF 20'239.95), le mécanisme du bouclier fiscal prévu par cette disposition légale 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 3'501'466.- (3'419'266.- + 82'200.- de déductions sociales), ce pourcentage représente CHF 35'014.65. Ce montant doit être appliqué sur 305 jours. Comme dans le cas d'espèce, il n'y a pas d'impôt sur le revenu, aucun montant n'est à ajouter. Le revenu net imposable s'élève à CHF 29'665.- dont le 60 % correspond à un montant de CHF 17'799.-. Toutefois, à juste titre, l'AFC-GE a tenu compte du fait que seule une partie de la fortune de feu le contribuable était imposable à Genève, et a réduit ce montant en proportion, calcul qui aboutit à une charge fiscale maximale de CHF 14'411.80, avant ajout de la taxe personnelle et de l'impôt immobilier complémentaire. L'imposition de l'hoirie ne peut donc dépasser ce montant, taxe personnelle et impôt immobilier complémentaire non encore inclus, à la place de celui de CHF 20'239.95 qui résulterait de la taxation selon le barème ordinaire.!

15) L'opinion du TAPI, comme celle de l'hoirie 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 en considération que ce montant n'est pas utilisé pour calculer 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 est exact que dans le cas d'espèce, ce sont les frais liés à un handicap qui ont entraîné une importante réduction du revenu imposable. 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 14'411.80, avant ajout de la taxe personnelle.!

Le raisonnement de l'hoirie 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 de la taxation par comparaison, assignée à cette disposition. 16) Le recours sera admis. Le jugement du TAPI du 6 juin 2016 sera annulé et la décision sur taxation du 15 décembre 2014, et le bordereau y afférent, seront confirmés. !

17) Vu l'issue de la procédure, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des intimés qui se voient donner tort (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).! \* \* \* \* \*