

GE_GERICHTE A/2745/2019 vom 16. Juni 2020

GE Cour de justice, 2020-06-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2745_2019

FR: GE_GERICHTE A/2745/2019 du 16 juin 2020

IT: GE_GERICHTE A/2745/2019 del 16 giugno 2020

Regeste

IMPÔT;IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL;CALCUL DE L'IMPOT;EFFET CONFISCATOIRE DE L'IMPÔT;GARANTIE DE LA PROPRIÉTÉ;IMPOSITION SELON LA CAPACITÉ ÉCONOMIQUE;INTERPRÉTATION(SENS GÉNÉRAL);DÉDUCTION | Confirmation de la taxation de l'AFC et du jugement du TAPI s'agissant de l'application du bouclier fiscal sur la taxation du recourant. Les déductions qui ont déjà été prises en compte lors du calcul du rendement effectif de la fortune (2ème étape du calcul) ne peuvent pas à nouveau être déduites lors de la détermination du revenu du bouclier fiscal (3ème étape du calcul). | Cst.8; Cst.26.al1; Cst.127.al2; LIPP.3.al1.letc; LIPP.5.al1; LIPP.28; LIPP.60

Erwägungen

E. 4

ème section dans la cause M. A_____ représenté par KPMG SA, mandataire contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 février 2020 (JTAPI/135/2020) EN FAIT 1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2012 de M. A_____ et son épouse, Mme B_____, tous deux domiciliés à Genève. 2) Dans leur déclaration fiscale 2012, les précités ont mentionné un revenu imposable ICC de CHF 999'703.- et une fortune imposable de CHF 52'453'926.-. Le contribuable a notamment déclaré détenir 18.45 % du capital social de la société C_____ SA (ci-après : la société), non cotée en bourse, pour un total de CHF 27'034'047.-. 3) Par bordereau de taxation du 18 décembre 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'ICC 2012 à CHF 589'300.30 sur la base d'un revenu imposable de CHF 985'798.- au taux de CHF 1'002'847.- et d'une fortune imposable de CHF 61'583'921.- au taux de CHF 62'462'906.-. L'AFC-GE a estimé la valeur des actions de la SA à CHF 36'404'802.- et procédé à une réduction liée au bouclier fiscal de CHF 154'735.05 pour l'impôt cantonal et de CHF 28'779.35 pour l'impôt communal. 4) Par décision du 20 juin 2019, faisant suite à une réclamation de M. A_____ du 10 janvier 2019, l'AFC-GE a dégrevé la fortune imposable d'un montant de CHF 2'028'024.-, suite à une nouvelle estimation des actions de la société pour un total de CHF 34'376'778.-. Le bordereau rectificatif annexé à la décision sur réclamation faisait état d'un ICC 2012 de CHF 577'132.10, calculé sur un revenu imposable de CHF 985'820.- au taux de CHF 1'002'847.- et sur une fortune imposable de CHF 59'557'116.- au taux de CHF 60'434'882.-. Les réductions cantonales et communales liées au bouclier fiscal s'élevaient désormais à respectivement CHF 148'731.95 et CHF 27'668.35, soit un total de CHF 176'400.-. 5) Par acte du 19 juillet 2019, M. A_____ a interjeté recours par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette décision sur réclamation, en concluant à son annulation et à ce que le dossier soit renvoyé à l'AFC-GE

pour nouvelle décision recalculant les réductions cantonales et communales liées au bouclier fiscal conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'art. 60 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Dans son calcul du rendement déterminant de la fortune, l'AFC-GE avait retenu le 1 % de la fortune nette de CHF 60'722'582.-, soit CHF 607'225.-, sans déduire les frais liés à ce rendement d'un total de CHF 121'749.- (soit les intérêts des dettes de CHF 45'688.-, les frais d'administration de la fortune mobilière de CHF 42'574.- et les charges et frais d'entretien d'immeubles de CHF 33'487.-). S'agissant du revenu net, elle avait retenu un montant de CHF 506'551.-, soit le salaire et les allocations familiales de CHF 652'241.-, duquel elle avait soustrait les déductions afférentes à l'activité dépendante de CHF 80'051.-, les primes d'assurance maladie de CHF 21'639.-, d'assurance-vie et intérêts d'épargne de CHF 6'000.-, les charges de famille de CHF 30'000.- et les versements bénévoles de CHF 8'000.-. Or, le rendement de leur fortune imposable à Genève, soit CHF 597'102.-, était supérieur à 1% de la fortune nette, de sorte que ce forfait de 1% n'avait pas lieu de s'appliquer. L'AFC-GE devait en fait prendre en compte l'ensemble des charges afférentes à la détermination du rendement de la fortune pour le calcul du revenu net imposable. Le calcul du recourant en application du bouclier fiscal présentait un rabais d'impôt de CHF 242'788.- en lieu et place de CHF 176'400.- calculé par l'AFC-GE, soit une différence de CHF 66'388.-.

6) Dans sa réponse du 4 octobre 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La charge maximale d'impôt conforme au bouclier fiscal était calculée en quatre étapes. La première étape prenait en compte la fortune mondiale de CHF 60'434'882.-, plus la déduction sociale sur la fortune de CHF 287'700.-, soit un total de CHF 60'722'582.-, dont le 1% (CHF 607'225.-) représentait le rendement net minimal de la fortune. Dans une deuxième étape, il fallait calculer le rendement effectif de la fortune, afin de déterminer s'il correspondait au moins à 1% de la fortune nette. En l'occurrence, le calcul était le suivant :

Détermination du rendement effectif de la fortune	Rendement brut de la fortune mobilière privée	CHF 526'750.00
Rendement brut de la fortune immobilière privée		CHF 91'295.00
= Rendement brut de la fortune		CHF 618'045.00
- intérêts des dettes privées		-CHF 45'688.00
- frais d'administration de la fortune mobilière privée		-CHF 42'574.00
- charges et frais d'entretien d'immeubles privés		-CHF 33'487.00
= Déductions générales liées à la fortune privée		-CHF 121'749.00
Intérêt sur la fortune commerciale		CHF 0.00
Rendement de la fortune (effectif)		CHF 496'296.00
Rendement de la fortune (déterminant)		CHF 607'225.00

La troisième étape du calcul consistait à déterminer le revenu du bouclier fiscal plafonné à 60 %, comme suit :

Détermination du revenu du bouclier	Rendement de la fortune (déterminant) selon calcul ci-dessus	CHF 607'225.00
	CHF 607'225.00	CHF 607'225.00
Salaires / rev. Indép. / rentes / autres revenus		CHF 652'241.00
- frais professionnels		-CHF 80'051.00
- déductions générales / autres frais		-CHF 35'639.00
- déductions sociales		-CHF 30'000.00
= Revenu net		CHF 1'113'776.00
Revenu du bouclier (plafonnement à 60%)		CHF 668'265.60
		CHF 668'265.60

Vu que, selon la deuxième étape du calcul, le rendement net effectif de la fortune (CHF 496'296.-) était inférieur à 1 % de la fortune nette (CHF 607'225.-), l'AFC-GE avait effectué son calcul du revenu net imposable sur la base de ce rendement déterminant. Celui-ci étant déjà considéré comme « net », aucune déduction liée à la fortune ne pouvait être prise en compte pour la suite des calculs. La quatrième et dernière étape correspondait au calcul du bouclier selon le tableau ci-dessous :

Calcul du bouclier	Imposable GE	Admis / Taux
Revenu imposable	CHF 985'820.00	CHF 1'002'847.00
Fortune imposable	CHF 59'557'116.00	CHF 60'434'882.00
Impôt GE Mondial (estimé)		Impôt sur le revenu (hors TP, IIC, imputations)
CHF 272'133.00	CHF 276'833.25	Impôt sur la fortune
		CHF

562'148.00 CHF 570'433.05 = Total de l'impôt sur le revenu et la fortune (avant bouclier)
CHF 834'281.00 CHF 847'266.30 - réduction bouclier -CHF 176'400.85 -CHF 179'000.70 =
Total de l'impôt (hors TP, IIC, imputations) après bouclier CHF 657'880.15 CHF
668'265.60 Contrairement à ce que prétendait M. A_____, elle avait tenu compte des
déductions liées à la fortune lors du calcul du rendement de la fortune de la deuxième étape
présentée ci-dessus, ce qui ne constituait qu'un des éléments pris en compte pour le calcul
du revenu net imposable de la troisième étape. Enfin, les calculs de M. A_____ ne
prenaient en compte que les revenus imposables à Genève, ce qui était contraire, selon le
Tribunal fédéral, au principe de l'égalité de traitement, puisque cela avantagerait indûment
l'intéressé, par comparaison avec des contribuables genevois touchant le même revenu
imposable à Genève, mais ne bénéficiant pas de revenus supplémentaires de l'étranger. Les
calculs de M. A_____ étaient dès lors incorrects. 7) Par réplique du 6 novembre 2019, M.
A_____ a persisté dans ses conclusions précédentes tout en rectifiant son calcul initial du
bouclier fiscal. La prise en considération des revenus mondiaux pour la détermination de la
charge maximale n'était plus contestée. En revanche, le calcul du revenu net imposable
prévu à l'art. 60 al. 1 LIPP devait être effectué sur la base d'un rendement net fictif de 1 %
de la fortune, en tenant compte de toutes les déductions pertinentes, soit celles prévues aux
art. 29 à 37 LIPP auxquels l'art. 28 LIPP renvoyait. Aussi, le calcul du revenu net pour la
détermination du montant du bouclier fiscal devait intégrer les déductions relatives au
rendement de la fortune, comme suit : I. Calcul du rendement minimum de la fortune
Fortune mondiale CHF 60'434'882.00 + déduction sociale CHF 287'700.00 = Fortune
imposable CHF 60'722'582.00 1% de la fortune (rend. net fictif minimal de la fortune) CHF
607'225.00 II. Détermination du rendement effectif de la fortune Rendement brut de la
fortune mobilière privée CHF 526'750.00 Rendement brut de la fortune immobilière privée
CHF 91'295.00 = Rendement brut total de la fortune CHF 618'045.00 - intérêts des dettes
privées -CHF 45'688.00 - frais d'administration de la fortune mobilière privée -CHF
42'574.00 - charges et frais d'entretien d'immeubles privés -CHF 33'487.00 = Déductions
générales liées à la fortune privée -CHF 121'749.00 Rendement net de la fortune (effectif)
CHF 496'296.00 Rendement net de la fortune (fictif) CHF 607'225.00 III. Détermination du
revenu du bouclier Rendement net de la fortune déterminant CHF 607'225.00 Salaires /
rentes / autres revenus bruts CHF 652'241.00 - frais professionnels -CHF 80'051.00 -
déductions générales / autres frais -CHF 35'639.00 - déductions sociales -CHF 30'000.00 -
intérêts des dettes privées -CHF 45'688.00 - frais d'administration de la fortune mobilière
privée -CHF 42'574.00 - charges et frais d'entretien d'immeubles privés -CHF 33'487.00 =
Revenu net CHF 992'027.00 Bouclier (charge fiscale max. Plafonnement à 60%) CHF
595'216.00 IV. Calcul du bouclier Impôt sur le revenu mondial estimé (hors TP, IIC,
imputations) CHF 276'833.00 Impôt sur la fortune CHF 570'433.00 = Total de l'impôt
revenu + fortune (avant bouclier) CHF 847'266.00 - réduction bouclier -CHF 252'050.00
Total de l'impôt revenu + fortune après bouclier CHF 595'216.00 Il concluait ainsi à la prise
en considération du calcul ci-dessus en lieu et place de celui de la réponse de l'AFC-GE du
4 octobre 2019. 8) Par duplique du 18 novembre 2019, l'AFC-GE a déclaré persister
intégralement dans ses arguments et conclusions de sa réponse du 4 octobre 2019. 9) Par
jugement du 3 février 2020, le TAPI a rejeté le jugement. Dans deux arrêts, le Tribunal
fédéral avait jugé que le revenu net imposable ne devait pas nécessairement représenter au
moins 1 % de la fortune nette du contribuable, car il était toujours possible de faire valoir
d'autres déductions (frais professionnels, déductions sociales, primes d'assurance maladie,
frais médicaux, de handicap, etc.). Il ne ressortait cependant pas de ces arrêts que, une fois

déterminé le rendement net de la fortune, l'on pouvait encore déduire les frais liés à celle-ci dans le calcul du revenu net. À suivre le raisonnement du contribuable, dans le cas d'un rendement net effectif supérieur à 1 % de la fortune, les déductions liées à la fortune seraient prises en compte à deux reprises : une première fois, lors de la détermination du rendement net effectif de la fortune (2^{ème} étape du calcul) et une seconde fois lors de la détermination du revenu du bouclier (3^{ème} étape du calcul). Or, la loi ne prévoyait pas cette double déduction. Dans le cas d'un rendement net fictif de 1 %, le raisonnement du contribuable n'était pas non plus conforme à l'art. 60 al. 1 2^{ème} phr. LIPP, puisque lors de la détermination du revenu du bouclier, une seconde prise en compte des déductions liées à la fortune équivaldrait inmanquablement à réduire ce rendement net minimal à moins de 1 % de la fortune. L'art. 60 al. 1 2^{ème} phrase LIPP mentionnait expressément le rendement « net » de la fortune, ce qui impliquait que les frais en lien avec la fortune n'étaient déductibles que du rendement « brut » de celle-ci. Dès lors, par définition, ces frais ne pouvaient pas être défalqués du rendement « net » de la fortune, sauf à procéder à une double déduction non prévue par la loi. 10) Par acte du 4 mars 2020, M. A_____ a interjeté recours contre le jugement précité par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant à son annulation ainsi qu'à celle de la décision de l'AFC-GE du 20 juin 2019, à ce qu'il soit reconnu que l'application d'un taux de 1 % sur la fortune nette à titre de marge à réaliser sur l'addition de ladite fortune était trop élevé et à ce qu'il soit considéré que la déductibilité des charges relatives à l'acquisition du rendement de la fortune était conforme à la volonté du législateur. L'affaire devait être renvoyée à l'AFC-GE pour qu'elle émette de nouveaux bordereaux rectificatifs considérant les charges déductibles du rendement de la fortune dans le calcul du bouclier fiscal, même en cas d'utilisation du rendement fictif, tel que cela ressortait du calcul qu'il avait effectué. Le bien-fondé de l'application d'un mécanisme de détermination d'un rendement minimal n'était pas remis en question. Cependant, il estimait qu'en considérant ce rendement fictif comme étant « net », ce 1 % de la fortune nette ne correspondait pas à un rendement mais à une marge. Or, compte tenu de l'évolution des marchés des dix dernières années, la détermination forfaitaire de la marge devant être réalisée sur la fortune nette en application d'un pourcentage de 1 % n'était pas adaptée à la réalité et pouvait amener les contribuables concernés à devoir réaliser une partie de leur fortune pour s'acquitter des impôts dus. Si le taux de 1 % pouvait faire sens dans les années 2008 et 2009, ce n'était plus le cas à l'heure actuelle. En refusant la déduction des charges relatives aux rendements de fortune, le 1 % était en réalité une marge, ce qui apparaissait encore plus irréaliste au vu du marché actuel des capitaux. Outre la reconnaissance de ladite déduction, le taux applicable devait être revu. En ne considérant pas la déduction des frais d'acquisition du rendement de la fortune du montant du revenu du bouclier, l'effet dudit bouclier était partiellement empêché. Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral avait retenu que le calcul du revenu net imposable prévu à l'art. 60 al. 1 LIPP devait être effectué sur la base d'un rendement net fictif de la fortune fixé à 1 % de la fortune nette du contribuable, en tenant compte toutefois ensuite des déductions pertinentes. Les déductions dont il était fait mention étaient celles prévues à l'art. 28 LIPP. Sans la déduction des charges relatives aux rendements de la fortune, une étape manquait afin de déterminer le revenu net. Le fait de déterminer la fortune nette, en tenant compte des déductions relatives à la fortune, et d'y appliquer ensuite un correctif de 1 % ne pouvait pas permettre de déterminer un rendement net. Avec l'approche de l'AFC-GE, lesdites déductions étaient prises en compte uniquement à titre de comparaison, afin de déterminer si le rendement net effectif était ou non plus élevé

que le rendement net fictif. 11) Le 9 mars 2020, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations. 12) Dans sa réponse du 17 mars 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, relevant qu'aucun argument nouveau ni aucune nouvelle pièce déterminante susceptible d'influer sur le sort du litige n'avait été avancé ou produit par le recourant dans son recours, de sorte qu'elle priait la chambre administrative de se référer à sa réponse devant le TAPI. 13) Le 20 mai 2020, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger. 14) L'argumentation des parties sera reprise, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

EN DROIT 1) Interjeté en temps utile 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) L'objet du litige porte sur la question de savoir si lors de la détermination du revenu du bouclier fiscal (3^{ème} étape du calcul), les intérêts des dettes privées, les frais d'administration de la fortune mobilière privée et les charges et frais d'entretien d'immeubles privés doivent être déduits du revenu net imposable, comme le soutient le recourant. L'AFC-GE conteste cette position, arguant en substance que ces déductions ont déjà été prises en compte lors du calcul du rendement effectif de la fortune, durant la deuxième étape du calcul. 3) Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 et 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1). En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2015. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de la LIPP dans sa teneur de 2015. 4) Aux termes de l'art. 26 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), la propriété est garantie. En matière fiscale, cette disposition ne va pas au-delà de l'interdiction d'une imposition confiscatoire, laquelle porte atteinte à l'institution même et au noyau essentiel de la propriété privée (arrêts du Tribunal fédéral 2C_579/2009 du 25 juin 2010 consid. 6.2). Pour juger si l'impôt 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 avec d'autres taxes ou contributions, de même que la possibilité de reporter l'impôt sur d'autres personnes (ATF 128 II 112 consid. 10b.bb ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_579/2009 précité consid. 6.2) ou encore le fait que l'impôt sur la fortune devait en principe pouvoir être couvert par les rendements de celle-ci (ATF 106 Ia 342 consid. 6b). Le Tribunal fédéral fait preuve d'une grande retenue dans l'admission du caractère confiscatoire d'une imposition, qu'il n'a constaté qu'à une reprise, dans le cadre d'une rente viagère constituée par disposition pour cause de mort, 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 (ATA/125/2018 du 6 février 2018 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 44 n. 44). Le Tribunal fédéral a notamment admis que le noyau essentiel de la propriété privée n'était 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2P.139/2004 du 30 novembre 2004 consid. 4.1 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008). 5) a. Au 1^{er} janvier 2011, le législateur genevois a décidé d'étendre la protection du patrimoine des justiciables et de concrétiser le principe de l'interdiction confiscatoire avec l'entrée en vigueur d'un nouvel art. 60 LIPP. Cette disposition prévoit une limite fixe de taxation en pourcent et permet ainsi la mise en

place du bouclier fiscal à Genève. Pour les contribuables domiciliés en Suisse, les impôts 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 (art. 60 al. 1 LIPP). Selon l'art. 60 al. 2 LIPP sont considérés comme rendement net de la fortune, au sens de l'al. 1, les revenus provenant de la fortune mobilière et immobilière, sous déduction des frais mentionnés à l'art. 34 let. a, c, d et e (let. a) ; et 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 (let. b). La charge maximale des époux vivant en ménage commun est calculée sur la base de l'ensemble de leurs éléments de fortune et de revenu (art. 60 al. 3 LIPP). 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 (art. 60 al. 4 LIPP).

b. Selon l'art. 28 LIPP, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP.

6) a. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2).

b. Le juge est en principe lié par un texte clair et sans équivoque. Ce principe n'est toutefois pas absolu, dès lors que le texte d'une norme peut ne pas correspondre à son sens véritable. L'autorité qui applique le droit ne peut ainsi s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs sérieux peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, de même que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e).

c. L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune authentique (ou lacune proprement dite) suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminant de la norme ne soit constitutif d'un abus de droit, voire d'une violation de la Constitution. La même chose vaut en droit fiscal, où seules les lacunes proprement dites peuvent être comblées, sous réserve des cas d'abus de droit qui comprennent notamment les situations d'évasion fiscale (ATF 131 II 562 consid. 3.5 et les références citées). Le juge ne saurait s'écarter d'une

interprétation qui correspond à l'évidence à la volonté du législateur en se fondant, le cas échéant, sur des considérations relevant du droit désirable (de lege ferenda) ; autrement dit, le juge ne saurait se substituer au législateur par le biais d'une interprétation extensive (ou restrictive) des dispositions légales (ATF 130 II 65 consid. 4.2 ; ATA/226/2019 du 5 mars 2019 consid. 9).

7) Dans deux arrêts traitant du bouclier fiscal genevois, le Tribunal fédéral a relevé que l'art. 60 al. 1 LIPP prévoyait que, pour le calcul de la charge maximale, la fortune était présumée produire un rendement minimum de 1 %. Cette règle avait pour but d'éviter qu'un contribuable disposant d'une fortune importante mais d'un revenu nul, par exemple parce qu'il avait placé son capital dans une société qui ne distribuait aucun dividende, ne puisse échapper à toute imposition. En effet, dans un tel cas, sans la règle prévoyant un rendement minimum de la fortune nette de 1 %, la charge maximale du contribuable en question serait de CHF 0.- (60 % de son revenu net imposable, soit CHF 0.-). Le système instauré par la deuxième phrase de l'art. 60 al. 1 LIPP permettait alors, dans le calcul du revenu net imposable du contribuable dont le rendement net de la fortune n'était qu'un élément parmi d'autres, de prendre en considération un rendement net de la fortune équivalant au moins à 1 % de la fortune nette. Si le rendement net de la fortune d'un contribuable était inférieur à 1 % de sa fortune nette, c'est ce pourcentage qu'il fallait prendre en compte dans le calcul. Cela ne permettait toutefois nullement de considérer que le résultat final du calcul en question, soit le « revenu net imposable » de l'art. 60 al. 1 1^{ère} phr. LIPP, devait toujours s'élever au moins à 1 % de la fortune nette du contribuable. Le revenu net imposable pouvait en effet, selon les circonstances du cas d'espèce, être inférieur à ce montant (arrêts du Tribunal fédéral 2C_869/2017 et 2C_870/2017 du 7 août 2018 consid. 3.6). Le Tribunal fédéral a encore relevé que dans les deux arrêts précités et alors même que le correctif de l'art. 60 al. 1 2^{ème} phr. LIPP trouvait application dans un cas mais pas dans l'autre que le calcul du « revenu net imposable » prévu par l'art. 60 al. 1 1^{ère} phr. LIPP devait donc être effectué sur la base d'un rendement net (fictif) de la fortune fixé à 1 % de la fortune nette du contribuable, respectivement sur la base du rendement réel de la fortune nette du contribuable, en tenant compte toutefois ensuite de toutes les déductions pertinentes, tel que l'avait jugé le TAPI. En retenant que la charge maximale de l'art. 60 LIPP devait directement être fixée à 60 % de 1 % de la fortune nette imposable, la chambre administrative avait effectué une interprétation contra legem de cette disposition, sans indiquer aucune raison qui permettrait de procéder de la sorte et était donc tombée dans l'arbitraire (arrêts du Tribunal fédéral 2C_869/2017 et 2C_870/2017 du 7 août 2018 consid. 3.6).

8) Le recourant considère que le mécanisme appliqué par l'AFC-GE pénaliserait doublement le contribuable : d'une part en calculant un rendement net fictif de 1 % de sa fortune nette, ce qui serait trop élevé compte tenu de la conjoncture des marchés depuis 2012, d'autre part en considérant qu'il s'agit de rendements nets, le contribuable ne pouvant alors plus déduire les frais effectifs générés par les rendements effectifs de sa fortune.

a. Dans un premier grief, le recourant s'en prend ainsi au taux du rendement net, fixé à 1 %, même s'il reconnaît de lui-même qu'une modification de ce taux ne pourrait se faire que par le biais d'une modification législative. Dès lors que ledit taux ressort expressément de la loi, laquelle ne prévoit aucune dérogation à celui-ci, l'argument relatif à ce taux ne sera pas examiné plus en avant, dès lors qu'il n'est au demeurant pas contesté que l'AFC-GE a, conformément à la loi, fixé le rendement fictif de la fortune du recourant à 1% de sa fortune nette. Ainsi, le fait que certaines circulaires de l'administration fédérale des contributions, telle que la lettre circulaire applicable aux taux fiscalement admis en 2012, prévoient des marges de l'ordre de 0.25 à 0.5 % comme le relève le recourant, n'est pas pertinent en

l'espèce, étant relevé que cette dernière ne concerne d'ailleurs pas le même impôt (impôt anticipé, et ICC in casu). b. Dans un second grief, le recourant reproche à l'administration de ne pas avoir pris en compte les déductions effectives liées à la fortune lors de la détermination du revenu du bouclier. En l'occurrence, il ressort du texte clair et sans équivoque de l'art. 60 al. 1 LIPP que c'est effectivement le rendement net et non brut qui doit être utilisé pour le calcul du revenu net imposable. L'art. 60 al. 2 LIPP précise encore ce qu'il faut considérer comme étant le « rendement net de la fortune » au sens de l'al. 1, à savoir les revenus provenant de la fortune mobilière et immobilière, déduction faite des frais mentionnés à l'art. 34 let. a, c, d et e LIPP, ainsi qu'un intérêt sur la fortune commerciale imposable (selon certaines restrictions non pertinentes en l'espèce). Il est vrai, comme le relève le TAPI, que dans le cas d'un rendement net effectif supérieur à 1 % de la fortune par exemple, les déductions liées à la fortune seraient prises en compte, à suivre la position du recourant, à deux reprises : une première fois, lors de la détermination du rendement net effectif de la fortune (2^{ème} étape du calcul) et une seconde fois lors de la détermination du revenu du bouclier (3^{ème} étape du calcul), ce que la loi ne prévoit pas. Il est toutefois également exact, comme le relève le recourant, que cette hypothèse n'est pas remplie dans le cas d'espèce. En effet, dès lors que le rendement net effectif du recourant est inférieur à 1 % de sa fortune, c'est bien le montant du rendement de la fortune déterminant correspondant à 1 % de la fortune qui a été utilisé pour déterminer le revenu du bouclier (3^{ème} étape du calcul). Or, le rendement de la fortune déterminant ne tient précisément pas compte des déductions effectives liées à la fortune privée, dont le recourant sollicite à présent la déduction dans la troisième étape du calcul. Cela étant, ce constat ne permet pas d'arriver à la conclusion qu'en tire le recourant, à savoir que les déductions générales liées à la fortune privée devraient ainsi être admises durant cette troisième étape du calcul. En effet, le recourant perd de vue, dans son raisonnement, la 2^{ème} phrase de l'art. 60 al. 1 LIPP, selon laquelle dans le calcul du revenu net imposable, le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1 % de la fortune nette. Or, déduire les frais liés à la fortune dans cette troisième étape équivaudrait inmanquablement à réduire le rendement net de la fortune à moins de 1 % de la fortune, ce qui ne saurait être admis à la lecture de l'art. 60 al. 1 LIPP. De plus, le rendement de la fortune utilisé dans le calcul et qui doit au moins être équivalent à 1 % de la fortune nette est qualifié de rendement « net » par le texte clair de l'art. 60 al. 1 LIPP, ce qui implique qu'il ne peut faire l'objet de déductions supplémentaires. Contrairement à ce que semble prétendre le recourant, le fait que le Tribunal fédéral ait expressément indiqué que le calcul du revenu net imposable devait se faire en tenant compte de toutes les déductions pertinentes ne signifie pas pour autant que les déductions sollicitées devraient être admises. Cette assertion permet certes de confirmer que, dans la troisième étape du calcul, devront être prises en compte les déductions, tel que mentionné à l'art. 28 LIPP, permettant de déterminer le revenu net du contribuable. Elle ne saurait toutefois permettre des déductions supplémentaires du rendement de la fortune net. 9) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *