

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 1016/2019

Arrêt du 5 octobre 2021

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mmes les Juges fédéraux
Seiler, Président, Aubry Girardin, Donzallaz,
Hänni et Beusch.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

A. _____,
représenté par Lambelet & Associés SA,
recourant,

contre

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

Objet

Impôt cantonal et communal (ICC) 2015, bouclier fiscal,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative,
4ème section, du 29 octobre 2019
(ATA/1603/2019).

Faits :

A.

A. _____, de nationalité suisse, est domicilié en France. Il est propriétaire de six immeubles sis dans le canton de Genève.

Le 20 mars 2017, A. _____ a remis une déclaration fiscale simplifiée pour l'année 2015 à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève. Il faisait état d'un revenu et d'une fortune imposables dans le canton, après déductions, respectivement de 462'482 fr. et 17'386'656 fr. Par bordereau d'impôt cantonal et communal 2015 du 26 avril 2017, l'Administration fiscale cantonale a taxé A. _____. L'impôt cantonal et communal était arrêté à 340'284 fr.10, calculé sur un revenu imposable de 469'285 fr. et sur une fortune imposable de 17'449'326 fr. Par réclamation du 18 mai 2017, le contribuable a contesté le bordereau du 26 avril 2017. L'Administration fiscale cantonale n'avait pas calculé le bouclier fiscal. Une déclaration fiscale ordinaire était annexée à la réclamation.

Par décision sur réclamation du 31 juillet 2017, l'Administration fiscale cantonale a maintenu la taxation d'impôt cantonal et communal 2015 du contribuable telle qu'elle résultait de la procédure simplifiée. Le bouclier fiscal ne pouvait pas lui être appliqué en raison de son domicile à l'étranger.

Par jugement du 7 mai 2018 (JTAPI/427/2018), le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a admis le recours et renvoyé le dossier à l'Administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants. Puisqu'elle avait décidé de maintenir la taxation de A. _____ et refusé

de mettre en oeuvre le bouclier fiscal (applicable uniquement dans le cadre d'une taxation en procédure ordinaire), l'Administration fiscale cantonale devait délivrer une nouvelle taxation selon la procédure ordinaire. Par conséquent, le dossier devait lui être renvoyé. Le Tribunal administratif de première instance a encore retenu à titre superfétatoire que le bouclier fiscal était inapplicable. Ce jugement est entré en force.

B.

Le 16 octobre 2018, conformément au jugement du 7 mai 2018, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a remis à A. _____ un bordereau rectificatif d'impôt cantonal et communal 2015 en application de la procédure ordinaire. Le revenu imposable était fixé à 441'591 fr. au taux de 448'976 fr. et la fortune imposable à 17'387'081 fr. au taux de 17'607'439 fr. L'impôt dû s'élevait à 308'237 fr. 50, frais inclus.

Par décision sur réclamation du 1er novembre 2018, l'Administration fiscale cantonale a maintenu la taxation litigieuse. Par jugement du 15 avril 2019, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a déclaré le recours recevable. Le bordereau contesté, issu de la procédure de taxation ordinaire ne constituait pas une mesure d'exécution sur la question de fond relative au bouclier fiscal. Il a rejeté le recours. Le contribuable, domicilié à l'étranger, ne pouvait pas bénéficier du bouclier fiscal. Cette limitation, conforme au principe d'égalité de traitement, n'était pas constitutive d'une discrimination en fonction de sa nationalité au sens de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.934.91; ci-après: CDI CH-FR). L'Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ALCP; l'Accord; RS 0.142.112.681) n'était pas applicable dès lors que le litige ne concernait pas une activité économique en Suisse, les immeubles appartenant à la fortune privée du contribuable.

Le 16 mai 2019, le contribuable a déposé un recours auprès de la Cour de justice du canton de Genève. Ne pas lui octroyer le bénéfice de l'art. 60 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP; RSGE D 3 08) constituait une violation de l'art. 8 Cst., dès lors qu'il avait choisi de déposer une déclaration fiscale complète et non une déclaration fiscale simplifiée. Il avait déclaré l'ensemble de ses revenus et de sa fortune. L'entier de son patrimoine était ainsi porté à la connaissance de l'Administration fiscale cantonale. Il n'a plus allégué l'existence de violations de la CDI CH-FR et de l'ALCP, se ralliant à l'interprétation du Tribunal administratif de première instance sur ce point.

C.

Par arrêt du 29 octobre 2019, la Cour de justice du canton de Genève a rejeté le recours que le contribuable avait déposé contre le jugement rendu le 15 avril 2019 par le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève. Le contribuable domicilié en Suisse devait déclarer l'ensemble de ses revenus et de sa fortune et l'autorité fiscale disposait de moyens d'investigations, afin de contrôler l'exactitude de ses déclarations, tandis qu'un contrôle efficace et précis pour un contribuable domicilié à l'étranger était impossible sans entamer des procédures longues et lourdes dans le cadre de demandes d'entraides administratives, quand bien même ce dernier déposerait une déclaration fiscale ordinaire portant sur la totalité des revenus mondiaux. Enfin, faute de connaître la situation fiscale du contribuable sur le long terme, la violation de la garantie de l'interdiction de l'imposition confiscatoire devait être écartée.

D.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, le contribuable demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 29 octobre 2019 par la Cour de justice du canton de Genève, de dire que le bordereau de taxation d'impôt cantonal et communal 2015 est erroné et nul et de réformer l'arrêt attaqué au sens des considérants. Il se plaint de l'établissement arbitraire des faits par l'instance précédente et de la violation des art. 8 et 9 Cst.

La Cour de justice du canton de Genève s'en tient aux considérants de l'arrêt attaqué. L'Administration fiscale cantonale conclut au rejet du recours. Le contribuable a répliqué.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le recours est dirigé contre un arrêt final (art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (art. 82 lettre a de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF; RS173.110]) par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (art. 86 al. 1 lettre d et al. 2 LTF), sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que, sous réserve des exigences légales de motivation et des motifs exposés ci-dessous (consid. 2), la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte. Le recourant étant destinataire de l'arrêt attaqué, il a qualité pour recourir (art. 89 LTF).

1.2. C'est à bon droit que le Tribunal administratif de première instance et après lui, l'instance précédente, sont entrés en matière sur les recours déposés contre le bordereau rectificatif d'impôt cantonal et communal 2015 du 16 octobre 2018. Le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 mai 2018, bien qu'entré en force, ne concernait en effet que la décision rendue en procédure de taxation simplifiée et non pas la procédure de taxation ordinaire, de sorte que le recourant n'était pas forclos pour contester le bordereau rectificatif du 16 octobre 2018 en tant qu'il lui refusait le bénéfice du bouclier fiscal.

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral, qui comprend notamment les conventions internationales, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14). Il n'est en principe pas lié par les motifs de l'autorité précédente ni par les moyens des parties; il peut donc admettre le recours pour d'autres motifs que ceux invoqués par le recourant, comme il peut le rejeter en opérant une substitution de motifs (ATF 142 III 782 consid. 3 p. 783).

D'après l'art. 106 al. 2 LTF en revanche, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal dont il peut être saisi (art. 95 LTF) que si ces griefs ont été invoqués et motivés. Il en va de même lorsque les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, l'examen de l'interprétation du droit cantonal étant alors limité à l'arbitraire (ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.). En pareille hypothèse, l'art. 106 al. 2 LTF exige que l'acte de recours contienne, à peine d'irrecevabilité, un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et précise en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours (ATF 134 I 65 consid. 1.3 p. 67; 134 V 138 consid. 2.1 p. 143).

2.2. En l'espèce, le litige porte sur l'application du bouclier fiscal prévu par l'art. 60 LIPP à un contribuable domicilié à l'étranger, mais assujéti à l'impôt cantonal et communal dans le canton de Genève à raison de la propriété immobilière. La loi sur l'harmonisation fiscale ne contient aucune disposition relative à un tel mécanisme correctif, qui relève donc exclusivement du droit cantonal autonome. Les instances cantonales lui ayant refusé le bénéfice du bouclier fiscal en raison de son domicile à l'étranger, le recourant est en droit, comme il l'a fait, de se plaindre en particulier de la violation par l'instance précédente de son droit à l'interdiction de l'arbitraire et de son droit à l'égalité de traitement garantis par les art. 8 et 9 Cst. dans l'application du droit cantonal autonome.

3.

Invoquant l'art. 97 al. 1 LTF, le recourant se plaint de ce que l'instance précédente a établi les faits de manière incomplète en ce qu'elle n'aurait pas mentionné le contenu de sa déclaration fiscale, les revenus et les éléments de fortune qui y figuraient ainsi que leur provenance. Il soutient que cet état de fait incomplet empêche d'appliquer correctement le droit matériel.

3.1. L'art. 97 al. 1 LTF prévoit que le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause.

3.2. Bien que recevable ce grief doit être rejeté. En effet, l'instance précédente s'est bornée à juger, sous l'angle de l'art. 8 Cst., que la situation du recourant était différente des contribuables domiciliés en Suisse. Cela était dû à la difficulté d'appréhender la situation fiscale d'un contribuable domicilié à l'étranger de manière détaillée et précise sans entamer des procédures longues et lourdes d'entraide administrative. Il s'ensuit que la description du contenu de la déclaration d'impôt ordinaire du recourant, qui doit précisément faire l'objet de contrôle de la part de l'autorité intimée, n'est pas utile à la solution du litige.

4.

Le 1er janvier 2011, dans le canton de Genève, un nouvel art. 60 LIPP est entré en vigueur. La teneur de son alinéa 1 est la suivante :

”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.”

Pour s'assurer du champ d'application de l'art. 60 LIPP, l'instance précédente a cité le contenu des travaux devant la commission parlementaire, durant lesquels il avait été précisé que ”... la proposition consisterait à n'octroyer le bouclier qu'aux contribuables domiciliés en Suisse. Le Tribunal fédéral n'accepterait en effet pas que le bouclier fiscal soit limité aux contribuables domiciliés dans le canton. En revanche, l'octroi du bouclier fiscal pourrait être refusé aux contribuables domiciliés à l'étranger” (MGC 2008-2009/IX A p. 11556). Elle en a conclu que la volonté du législateur cantonal était bien de limiter le bénéfice de cette disposition aux contribuables domiciliés en Suisse.

Le recourant ne se plaint pas de la violation de l'interdiction de l'arbitraire dans l'application de l'art. 60 LIPP. Il considère en revanche que réserver le bénéfice du bouclier fiscal cantonal aux contribuables domiciliés en Suisse constitue une violation des art. 8 al. 1 et 9 Cst. Avant d'examiner ces griefs d'ordre constitutionnel, il convient d'examiner d'office l'application du droit fédéral conventionnel.

5.

La Convention du 9 septembre 1966 entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.934.91; ci-après: CDI CH-FR) contient du droit international au sens de l'art. 95 let. b LTF que le Tribunal fédéral applique d'office lorsque la cause présente un état de fait comportant des éléments d'extranéité. En l'espèce, le recourant, de nationalité suisse, vit en France, et est propriétaire de six immeubles dans le canton de Genève.

5.1. Sous l'angle du droit interne, il n'est pas contesté que les revenus provenant des immeubles du recourant et sa fortune immobilière sont imposables dans le canton de Genève en vertu des art. 4 al. 1 et 13 al. 1 LHID et des art. 3 al. 1 let. c, 24 al. 1 let. a et 47 let. a de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; RSGE D 3 08). Toutefois, conformément à l'art. 5 al. 3 LIPP, l'étendue de l'assujettissement pour un immeuble est définie, dans les relations intercantionales et internationales, conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition.

5.2. Parmi les règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition figure notamment l'art. 26 CDI CH-F. Cette disposition prévoit que les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation. En particulier, les nationaux d'un Etat contractant qui sont imposables sur le territoire de l'autre Etat contractant bénéficient, dans les mêmes conditions que les nationaux de ce dernier Etat se trouvant dans la même situation, des exemptions, abattements à la base, déductions et réductions d'impôts ou taxes accordés pour charges de famille.

5.3. C'est à juste titre que le recourant ne se prévaut plus d'une violation du droit à l'égalité prévu par l'art. 26 CDI CH-F. En tant que personne physique de nationalité suisse, il ne peut se plaindre d'une éventuelle violation de l'art. 26 CDI CH-F, à teneur de la lettre de cette disposition, que ”dans l'autre Etat contractant”, c'est-à-dire la France s'agissant du régime fiscal que celle-ci lui appliquerait et non pas à l'égard de la Suisse dont il a

la nationalité. A cela s'ajoute que le critère déterminant le droit au bénéfice du bouclier fiscal est celui de la résidence du contribuable et non pas celui de la nationalité (cf. pour un cas similaire : arrêt 2C 271/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.3.2).

6.

6.1. L'Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ALCP; l'Accord; RS 0.142.112.681) est entré en vigueur le 1er juin 2002. Le but de l'Accord étant de "réaliser la libre circulation des personnes entre les Etats membres" (cf. Préambule), il convient d'examiner - d'office s'agissant du droit international auquel il appartient - si le recourant, de nationalité suisse résidant en France, peut se prévaloir contre les autorités fiscales suisses de l'interdiction de discrimination de l'art. 2 ALCP et des art. 9 al. 2 et 15 al. 2 Annexe I ALCP.

6.2. Selon la jurisprudence (ATF 136 II 241 consid. 11 p. 247 ss, telle qu'elle résulte également de l'arrêt de la CJUE du 28 février 2013, Etwain, C-425/11 point 39 et de l'arrêt de la CJUE du 15 mars 2018, Picart, C-355/16, point 16), un contribuable de nationalité suisse peut se prévaloir des droits conférés par l'ALCP contre son Etat d'origine lorsqu'il se trouve à l'égard de ce dernier dans une situation assimilable à celle de tout autre sujet invoquant le bénéfice des droits et libertés garantis par l'Accord et ses annexes, c'est-à-dire s'il a fait usage des droits et libertés reconnus par l'Accord.

En l'espèce, le recourant a fait usage des droits et libertés garantis par l'accord et l'Annexe I ALCP puisque la France lui a accordé un droit de séjour au titre de personne n'exerçant pas d'activité économique au sens des art. 1 let. c ALCP et 24 Annexe I ALCP. L'art. 2 ALCP est par conséquent directement invocable (cf. ATF 136 II 241 consid. 16.1) contre l'Etat d'origine du recourant, en particulier contre le canton de Genève, contrairement à ce que l'instance précédente a jugé. En revanche, comme le recourant n'a pas la qualité de travailleur salarié et qu'il n'exerce pas non plus une activité à titre d'indépendant, les art. 9 al. 2 et 15 al. 2 annexe I ALCP ne trouvent pas application en l'espèce.

La question de savoir si l'art. 2 ALCP confère un droit au recourant en l'espèce doit être examinée sur le fond.

7.

7.1. D'après l'art. 2 ALCP, les ressortissants d'une partie contractante qui séjournent légalement sur le territoire d'une autre partie contractante ne sont pas, dans l'application et conformément aux dispositions des annexes I, II et III de cet accord, discriminés en raison de leur nationalité.

Le principe de non-discrimination de l'art. 2 ALCP correspond à l'art. 12 TCE (depuis le 1er décembre 2009: art. 18 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne); il convient donc de tenir compte de la jurisprudence pertinente de la Cour de justice des communautés européennes antérieure au 21 juin 1999 (art. 16 al. 2 ALCP), en particulier en ce qui concerne la notion de discrimination, la nécessité d'un lien d'extranéité, le cercle des destinataires de l'interdiction ou les raisons justificatives, sous réserve toutefois du fait que le champ d'application matériel de l'art. 2 ALCP, qui ne s'étend qu'au cas d'application de l'Accord en vertu des dispositions des Annexes I, II et III, est plus restreint que celui de l'art. 18 TFUE (ATF 136 II 241 consid. 12; 130 I 26 consid. 3.2.2; cf. A. Epiney/G. Blaser, Code annoté de droit des migrations, Vol. III, Accord sur la libre circulation des personnes (ALCP), Amarelle/Minh Son Nguyen Ed., Stämpfli 2014, n°5 ad art. 2 ALCP). En d'autres termes, l'art. 2 ALCP prohibe non pas toute discrimination des ressortissants de l'une des parties contractantes qui séjournent sur le territoire de l'autre partie, mais uniquement les discriminations exercées en raison de la nationalité (ATF 140

II 364 consid. 6.1 et les références citées) et pour autant que la situation de ces ressortissants relève du champ d'application matériel des dispositions de l'ALCP et des Annexes I à III de cet accord (cf. arrêt de la CJUE du 15 juillet 2010 C-70/09 Hengartner et Gasser, Rec. 2010 I-7233, point 39; ATF 140 II 167 consid. 4.3 et les références). Comme l'art. 60 LIPP ne fait pas référence à la nationalité du contribuable, l'art. 2 ALCP ne trouve pas application en l'espèce.

7.2. L'art. 1 let. c ALCP prévoit que l'objectif de l'accord, en faveur des ressortissants des Etats membres de la Communauté européenne et de la Suisse, est d'accorder un droit d'entrée et de séjour, sur le territoire des

parties contractantes, aux personnes sans activité économique dans le pays d'accueil. L'article 24 de l'annexe I de l'accord contient des dispositions particulières relatives au titre de séjour en faveur de ce type de personnes. Toutefois, contrairement à l'Annexe I ALCP, dont les art. 9 al. 2 et 15 al. 2 garantissent spécifiquement aux travailleurs salariés et aux indépendants notamment le droit de bénéficier des mêmes avantages fiscaux que les travailleurs salariés nationaux, l'ALCP et ses annexes ne contiennent aucune règle spécifique visant à faire bénéficier les personnes sans activité économique du principe de non-discrimination en matière fiscale (dans le même sens, mais en matière de prestations de service, arrêt de la CJUE du 15 juillet 2010 C-70/09 Hengartner et Gasser, Rec. 2010 I-7233, point 40; cf. ATF 140 II 364 consid. 5.5). C'est en cela que ces dispositions se distinguent de l'art. 2 ALCP.

7.3. Il s'ensuit qu'en réservant aux seuls contribuables domiciliés en Suisse le bénéfice du bouclier fiscal - à supposer que cette restriction puisse être qualifiée de discrimination indirecte en raison de la nationalité - l'art. 60 LIPP ne porte pas atteinte aux droits et libertés résultant de l'ALCP et de ses annexes. En jugeant que le recourant ne pouvait pas bénéficier du bouclier fiscal prévu par l'art. 60 LIPP, l'instance précédente n'a par conséquent pas violé le droit international.

8.

Invoquant les art. 8 et 9 Cst., le recourant se plaint de la violation de l'interdiction de l'arbitraire et de l'égalité de traitement. Il soutient se trouver dans une situation strictement identique à celle d'un contribuable domicilié en Suisse, puisqu'il a renoncé à déposer une déclaration simplifiée, qu'il a par conséquent dûment déposé une déclaration fiscale complète et qu'il a déclaré l'entier de son patrimoine.

8.1. Un arrêté de portée générale viole le principe de l'égalité dans la loi garantie par l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 142 I 195 consid. 6.1 et les références citées).

En droit fiscal, l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé à l'art. 127 al. 2 Cst. (cf. ATF 141 I 235 consid. 7.1 p. 239), duquel il découle notamment que les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable (cf. ATF 141 I 78 consid. 9.2 p. 91; 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s; arrêt 2C 866 /2019 du 27 août 2020 consid. 7.1).

Selon la jurisprudence, violent l'art. 8 al. 1 Cst. les distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer. La question de savoir s'il existe un motif raisonnable pour une distinction peut recevoir des réponses différentes suivant les époques et les idées dominantes. Le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation dans le cadre de ces principes (ATF 142 I 195 consid. 6.1 et les références citées).

8.2. Le recourant soutient à tort qu'il se trouve dans une situation semblable à un contribuable domicilié en Suisse disposant par hypothèse du même patrimoine que lui.

D'une manière générale d'abord, en droit international public, le principe autorisant de traiter différemment les contribuables selon qu'ils sont résidents du pays concerné ou à l'étranger est une règle largement admise (ATF 136 II 241 consid. 13.3 p. 250, confirmé dans l'ATF 140 II 141 consid. 7.1.1 p. 152; arrêt 2C 735/2017 du 6 février 2018 consid. 5.5) : le fait pour un Etat de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'est, en règle générale, pas discriminatoire, compte tenu des différences objectives entre la situation des résidents et celle des non-résidents. Cela ressort également du commentaire de l'art. 24 du modèle de convention OCDE relatif à la non-discrimination : " La présente disposition ne peut pas être interprétée comme obligeant un Etat contractant à accorder aux résidents de l'autre Etat contractant les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents " (Commentaire OCDE, n°3 ad art. 24 par. 1 MC OCDE 2019). La doctrine est également de l'avis que, pour savoir si deux personnes se trouvent dans la même situation dans les relations internationales, la résidence du contribuable est un facteur à prendre en compte : ainsi, la pratique suisse considère que des trai-

tements fondés sur la résidence ne sont pas prohibés par le principe de non-discrimination (Oberson, Précis de droit fiscal international, 4e éd. 2014, n°952 s.; E. Höhn, Handbuch des Internationalen Steuerrechts, 2e éd., p. 100, ch. 61.1, qui donne l'exemple d'une différence de traitement admissible entre le propriétaire d'un immeuble en suisse qui y est résident fiscal et celui qui ne l'est pas), sous réserve de l'existence de clause de non-discrimination résultant de traités internationaux, qui n'existent pas en l'espèce (cf. consid. 7, 6 et 7 ci-dessus).

8.3. A cela s'ajoute que la situation d'un contribuable assujéti de manière limitée à l'impôt dans le canton de Genève n'est pas comparable à celle d'un contribuable qui y est assujéti de manière illimitée, en particulier s'agissant du droit au bénéfice du bouclier fiscal. En cas d'assujétissement limité, il n'appartient en principe pas au législateur de la collectivité bénéficiant de l'assujétissement limité, en l'espèce le législateur genevois, de décider si la charge fiscale globale, y compris celle qui résulte d'autres assujétissements à l'étranger, dépasse une limite donnée. En effet, il est impossible au dit législateur de tenir compte de la situation familiale et personnelle des contribuables domiciliés à l'étranger qui y sont assujétis de manière illimitée (ATF 136 II 241 consid. 13.3).

8.4. Enfin, lorsque le législateur genevois accorde le bénéfice du bouclier fiscal aussi au contribuable qui est assujéti de manière limitée dans le canton de Genève mais assujéti de manière illimitée dans un autre canton suisse, c'est en raison du principe de l'interdiction du traitement fiscal discriminatoire déduit de l'art. 127 al. 3 1e phr. Cst., qui ne saurait être confondu avec le droit à l'égalité de traitement. Du moment que la masse imposable d'un contribuable n'est pas du tout appréhendée dans sa totalité en cas d'assujétissement limité, on ne saurait parler de situation comparable, mais bien d'une situation d'émblée différente par rapport à un contribuable assujéti de manière illimitée. Sous l'angle de l'interdiction du traitement fiscal discriminatoire tiré de l'art. 127 Cst., on peut certes demander à un canton qu'il ne traite pas un contribuable différemment ou plus lourdement qu'un contribuable qui a son domicile fiscal exclusivement dans ce canton. Une interdiction de traitement fiscal discriminatoire comme celle tirée de l'art. 127 Cst. n'existe pas dans les relations internationales.

8.5. Il s'ensuit qu'en jugeant que le recourante ne peut pas se prévaloir de l'art. 60 LIPP, l'instance précédente n'a pas violé les art. 8 et 9 Cst.

9.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, le recourant doit supporter les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al.1 et 4 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de justice, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué à la représentante du recourant, à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève et à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section.

Lausanne, le 5 octobre 2021

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

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey