Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 869/2017

Arrêt du 7 août 2018

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin, Donzallaz, Stadelmann et Haag.
Greffier : M. Ermotti.

Participants à la procédure
A._____,
représenté par Me Michel Lambelet, avocat,
recourant,

contre

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

Objet
Impôts cantonal et communal 2011,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, du 22 août 2017 (A/2259/2015-ICC).

Faits :

A.
A._____, né le [...] 1954, est domicilié à X._____. Père de trois enfants nés en 1984, 1987 et 1990, il est divorcé depuis le 6 juin 2011.
Le 25 septembre 2012, A._____ a remis sa déclaration fiscale 2011 à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'Administration cantonale). Pour les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC), la déclaration faisait état d'un revenu brut de 101'785 fr., comprenant des revenus mobiliers et immobiliers. Après plusieurs déductions, le revenu net imposable était nul. Concernant la fortune nette imposable, elle s'élevait à 2'205'256 fr.

B.

B.a. Le 12 novembre 2013, l'Administration cantonale a notifié à A._____ un bordereau de taxation pour l'ICC 2011. Cette autorité a retenu un revenu imposable de 0 fr. au taux de 0 fr. et une fortune imposable à Genève de 4'424'020 fr. au taux de 5'080'854 fr. Compte tenu d'une "réduction liée au bouclier fiscal" fixée à 11'221 fr. 30, le montant total d'ICC s'élevait à 27'402 fr. 65 (soit 29'264 fr. 40 après ajout de la taxe personnelle et de l'impôt immobilier complémentaire). Le calcul du revenu imposable effectué par l'Administration cantonale était le suivant:

Revenu mobilier 55'356 fr.
Revenu immobilier 32'007 fr.
Revenu brut = 87'363 fr.
Intérêts chirographaires - 2'540 fr.
Intérêts hypothécaires - 49'733 fr.
Charges et frais d'entretien d'immeubles - 20'796 fr.
Frais bancaires - 178 fr.
Prime d'assurance-vie et intérêts d'épargne - 8'000 fr.
Assurance maladie - 7'007 fr.
Frais médicaux - 2'830 fr.

Contributions d'entretien - 34'000 fr.
Charges de famille - 15'000 fr.
Revenu net imposable = 0 fr.

Le 25 novembre 2013, A._____ a déposé une réclamation contre le bordereau précité, en se plaignant d'une erreur dans le calcul relatif à la "réduction liée au bouclier fiscal". De l'avis de l'intéressé, l'ICC dû s'élevait à 0 fr., de sorte qu'il ne devait s'acquitter que de la taxe personnelle et de l'impôt immobilier complémentaire. Par décision du 28 mai 2015, l'Administration cantonale a rejeté la réclamation et confirmé le calcul concernant le "bouclier fiscal" effectué dans son bordereau du 12 novembre 2013.

B.b. Le 29 juin 2015, A._____ a recouru contre la décision du 28 mai 2015 auprès du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève (ci-après: le TAPI). Par jugement du 6 juin 2016, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'Administration cantonale pour nouvelle taxation dans le sens des considérants. Ce tribunal a considéré, en résumé, que la méthode utilisée par l'Administration cantonale pour calculer les effets du "bouclier fiscal" genevois ne pouvait pas être suivie. Il a donc proposé une méthode alternative.

B.c. Le 11 juillet 2016, l'Administration cantonale a recouru auprès de la Cour de justice du canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) contre le jugement du TAPI. Par arrêt du 22 août 2017, la Cour de justice a admis le recours, annulé le jugement attaqué et rétabli la décision de taxation du 12 novembre 2013.

C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de dépens, d'annuler l'arrêt de la Cour de justice du 22 août 2017, de "dire que le bordereau de taxation ICC 2011 est erroné, partant nul et non avenu" et de renvoyer la cause à l'Administration cantonale pour notification d'un "nouveau bordereau ICC 2011 conforme au droit".
La Cour de justice persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration cantonale dépose des observations et conclut au rejet du recours.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt attaqué, qui annule le jugement du TAPI du 6 juin 2016 et rétablit la décision de taxation de l'Administration cantonale du 12 novembre 2013, est une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF), à savoir dans le domaine des impôts cantonal et communal, qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte.
Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par le contribuable destinataire de l'acte attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le présent recours est recevable, sous réserve de ce qui suit.

1.2. En raison de l'effet dévolutif complet du recours déposé auprès de la Cour de justice (cf. ATF 136 II 101 consid. 1.2 p. 104), la conclusion du recourant tendant à l'annulation du "bordereau de taxation ICC 2011" est irrecevable.

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 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; RS 642.14; arrêt 2C 1133/2015 du 11 novembre 2016 consid. 2.1).
Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (arrêt 2C 676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 3.1). Il en va de même lorsque la loi sur l'harmonisation fiscale laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons ou lorsque l'on est

en présence d'impôts purement cantonaux, l'examen de l'interprétation du droit cantonal étant alors limité à l'arbitraire (cf. art. 95 LTF; ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.). Dans ces hypothèses, l'art. 106 al. 2 LTF exige que l'acte de recours contienne un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et précise en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un tel 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. 68; arrêt 2C 826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in
ATF 143 I 73).

2.2. En l'espèce, le litige porte sur l'application de l'art. 60 de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP/GE; RS/GE D 3 08), concernant le "bouclier fiscal" prévu en matière d'ICC. La LHID ne contient aucune disposition relative à un tel mécanisme correctif, qui relève donc exclusivement du droit cantonal autonome. Partant, la cognition du Tribunal fédéral est limitée aux griefs du recourant qui répondent aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 III 462 consid. 2.3 p. 466; arrêt 2C 1133/2015 du 11 novembre 2016 consid. 2.2).

3.
Le recourant, dans un même grief, se prévaut d'une application arbitraire (art. 9 Cst.) de l'art. 60 LIPP/GE et évoque "la protection de l'égalité de traitement" (art. 8 Cst.).

3.1. Le grief relatif à l'égalité de traitement, qui ne précise nullement en quoi l'arrêt entrepris violerait l'art. 8 Cst., ne répond pas aux exigences de motivation accrues de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. supra consid. 2.1), de sorte que ce point n'a pas à être examiné.

3.2. Une décision est arbitraire (art. 9 Cst.) lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté ou qu'elle heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. Il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une solution autre que celle de l'autorité précédente semble concevable, voire préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que sa motivation soit insoutenable; il faut encore que cette décision soit arbitraire dans son résultat (ATF 140 I 201 consid. 6.1 p. 205; arrêt 2D 42/2016 du 3 octobre 2017 consid. 5.2).

3.3. L'art. 60 LIPP/GE a la teneur suivante:

"Art. 60 - Charge maximale
1. 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.
2. Sont considérés comme rendement net de la fortune, au sens de l'alinéa 1:
a) les revenus provenant de la fortune mobilière et immobilière, sous déduction des frais mentionnés à l'article 34, lettres a, c, d et e;
[...]".

3.4. Le présent litige concerne le sens à donner à la deuxième phrase de l'art. 60 al. 1 LIPP/GE et le mécanisme correctif qui en découle. La Cour de justice a retenu que, selon cette disposition, pour le calcul de la charge fiscale maximale d'un contribuable il y avait toujours lieu de prendre en compte un rendement net de la fortune fixé au moins à 1 % de la fortune nette, indépendamment du rendement réel de celle-ci (arrêt entrepris, p. 20 in fine). L'autorité précédente a ainsi confirmé la position soutenue par l'Administration cantonale, selon laquelle la charge maximale correspond dans tous les cas au moins à 60 % de 1 % de la fortune nette du contribuable. Le fait que, dans le cas concret, le contribuable pouvait profiter de plusieurs déductions sur le revenu, ne pouvait pas avoir pour conséquence que le calcul du "60 % du revenu net imposable" (art. 60 al. 1 LIPP/GE 1e phrase), effectué sur la base d'un rendement net de la fortune fixé à 1 % de la fortune nette (art. 60 al. 1 LIPP/GE 2e phrase), aboutisse à une charge maximale finale trop faible. En d'autres termes, il n'y avait pas lieu de prendre en considération les déductions sur le revenu précitées dans le calcul de la charge maximale, laquelle, indépendamment de
celles-ci, ne pouvait jamais être inférieure à 6 o/oo (60 % de 1 %) de la fortune nette imposable. Dans le cas contraire, la disposition sur le "bouclier fiscal" serait trop avantageuse pour le contribuable, en particulier lorsqu'il peut profiter de déductions sur le revenu élevées.
La Cour de justice a donc directement pris comme point de départ du calcul du "bouclier fiscal" la

fortune nette imposable à Genève. Elle a constaté que celle-ci s'élevait à 5'241'254 fr. (recte: 5'245'254 fr.) et que 1 % de ce montant correspondait (arrondi) à 52'452 fr. Elle a ainsi fixé la charge fiscale maximale à 31'471 fr. (60 % de 52'452 fr.). Sur la base d'un dernier calcul - non contesté en l'occurrence - relatif à la situation intercantonale du patrimoine du contribuable, la Cour de justice a considéré que, en application de l'art. 60 LIPP/GE, le montant total de l'ICC 2011 ("taxe personnelle et impôt immobilier complémentaire non encore inclus") ne pouvait pas dépasser 27'402 fr. (arrêt entrepris, p. 20).

3.5. Le recourant estime que l'interprétation de la Cour de justice de l'art. 60 LIPP/GE est manifestement insoutenable. A son avis, le raisonnement de l'autorité précédente reviendrait en l'occurrence à remplacer, dans le calcul de la charge maximale (60 % du revenu net imposable), l'élément "revenu net imposable" par l'élément "1 % de la fortune nette", et à retenir ainsi comme charge maximale directement 60 % du 1 % de la fortune nette imposable. L'intéressé relève que le rendement net de la fortune, qui n'est qu'une composante du revenu net imposable, doit effectivement être fixé au moins à 1 % de la fortune nette (art. 60 al. 1 LIPP/GE in fine), mais que cela ne signifie nullement que le revenu net imposable doive lui-même s'élever au moins à 1 % de la fortune nette.

3.6. La méthode de calcul proposée par l'Administration cantonale et avalisée par la Cour de justice s'écarte de manière inadmissible du texte légal. Comme le relève à juste titre le recourant, cette méthode revient, en réalité, à lire la deuxième phrase de l'art. 60 al. 1 LIPP/GE comme si elle prévoyait que "pour ce calcul, le revenu net imposableest fixé au moins à 1 % de la fortune nette", alors que la phrase en question indique uniquement que "pour ce calcul, le rendement net de la fortuneest fixé au moins à 1 % de la fortune nette". Or, on ne voit pas sur quelle base il serait possible de procéder à une telle interprétation, qui contredit ouvertement le texte de la loi. L'art. 60 al. 1 LIPP/GE prévoit simplement que, pour le calcul de la charge maximale, la fortune est présumée produire un rendement minimum de 1 %. Tel que l'observe également la Cour de justice, cette règle a pour but d'éviter qu'un contribuable disposant d'une fortune importante mais d'un revenu nul, par exemple parce qu'il a placé son capital dans une société qui ne distribue aucun dividende, ne puisse échapper à toute imposition (arrêt entrepris, p. 18; cf. aussi le rapport de majorité du 26 mai 2009 de la commission fiscale chargée d'étudier le PL 10199-A, p. 195 s., consultable en ligne à l'adresse suivante: http://ge.ch/grandconseil/memorial/seances/560409/45/23/). 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 0 fr. (60 % de son revenu net imposable, soit 0 fr.). Le système instauré par la deuxième phrase de l'art. 60 al. 1 LIPP/GE permet alors, dans le calcul du revenu net imposable du contribuable - dont le rendement net de la fortune n'est 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 est inférieur à 1 % de sa fortune nette, c'est ce pourcentage qu'il faudra prendre en compte dans le calcul. Cela ne permet toutefois nullement de considérer, comme l'a fait la Cour de justice, que le résultat final du calcul en question, soit le "revenu net imposable" de l'art. 60 al. 1 LIPP/GE 1e phrase, doit toujours s'élever au moins à 1 % de la fortune nette du contribuable. Le revenu net imposable pourrait en effet, selon les circonstances du cas d'espèce, être inférieur à ce montant. C'est notamment le cas de la présente affaire.
Il n'est pas contesté que, en l'occurrence, le rendement net de la fortune du contribuable était inférieur à 1 % de sa fortune nette (52'452 fr.). Partant, le correctif de l'art. 60 al. 1 LIPP/GE 2e phrase trouvait application. Le calcul du "revenu net imposable" prévu par l'art. 60 al. 1 LIPP/GE 1e phrase devait donc être effectué sur la base d'un rendement net (fictif) de la fortune fixé à 1 % de la fortune nette du contribuable (soit 52'452 fr.), en tenant compte toutefois ensuite de toutes les déductions pertinentes, tel que l'avait jugé le TAPI (cf. arrêt du TAPI du 6 juin 2016, p. 10). En retenant que la charge maximale de l'art. 60 LIPP/GE (réduite par la suite sur la base de la situation intercantonale du patrimoine du contribuable) devait directement être fixée à 60 % de 1 % de la fortune nette imposable, la Cour de justice a effectué une interprétation contra legem de cette disposition, sans indiquer aucune raison (notamment en lien avec la systématique ou le but de la loi) qui permettrait de procéder de la sorte, et est donc tombée dans l'arbitraire.

3.7. L'autorité précédente semble fonder sa solution sur l'interprétation donnée par les autorités vaudoises à l'art. 8 al. 3 de la loi vaudoise du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux (LICom/VD; RS/VD 650.11), qui a la teneur suivante:

"Art. 8 LICom/VD - Maximum d'imposition
[...]

3. 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), augmenté des déductions prévues à l'article 37, lettres h, hbis, i et j LI. [...]".

Les déductions auxquelles se réfère cette disposition, prévues par l'art. 37 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RS/VD 642.11), concernent certains frais liés à la maladie ou aux accidents (let. h), ainsi qu'au handicap (let. hbis), les dons à l'Etat ou à des personnes morales qui ont un but de service public ou de pure utilité publique (let. i) et les versements en faveur d'un parti politique (let. j).
A la lecture de ces dispositions, force est de constater que, pour le calcul de la charge maximale du contribuable, le législateur vaudois a instauré un système différent de celui mis en place par la LIPP/GE. En effet, l'art. 8 LICom/VD prévoit expressément que le revenu net à la base dudit calcul soit augmenté de certaines déductions, ce qui a pour conséquence que, dans le canton de Vaud, le contribuable ne peut pas profiter de ces déductions pour parvenir à une charge maximale plus faible et donc plus favorable pour lui. Or, l'art. 60 al. 1 LIPP/GE ne prévoit pas un tel mécanisme. Dans ces conditions, l'autorité précédente ne pouvait pas - sans tomber dans l'arbitraire - s'inspirer de l'art. 8 al. 3 LICom/VD pour donner à l'art. 60 LIPP/GE un sens contraire à son texte légal.

3.8. Il y a encore lieu de préciser que la solution retenue par le TAPI et confirmée par le présent arrêt n'est pas contraire aux art. 2 al. 1 let. a et 13 al. 1 LHID, qui prévoient notamment que les cantons prélèvent un impôt sur la fortune des personnes physiques ayant pour objet l'ensemble de la fortune nette. En effet, ces dispositions interdisent uniquement aux cantons de mettre en place un système d'imposition qui aboutirait à une neutralisation généralisée de l'impôt sur la fortune (cf. REICH/BEUSCH, in ZWEIFEL/BEUSCH [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3e éd., 2017, n. 15 ad art. 2 LHID p. 40 s.). Il n'est en revanche pas contraire à la LHID de prévoir, dans le cadre de l'autonomie reconnue aux cantons dans ce domaine par l'art. 129 al. 2 Cst., un mécanisme de "bouclier fiscal" qui, dans certaines circonstances, peut aboutir à une imposition réduite, voire nulle, d'un contribuable disposant d'une fortune imposable dans le canton.

4.
Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours, dans la mesure où il est recevable, à l'annulation de l'arrêt attaqué et à la confirmation du jugement rendu le 6 juin 2016 par le TAPI. Dans ces conditions, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres griefs soulevés par le recourant, relatifs à la violation des principes de la légalité et de la séparation des pouvoirs.
Compte tenu de l'issue du litige, les frais judiciaires sont mis à la charge du canton de Genève, qui succombe et dont l'intérêt patrimonial est en cause (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Ayant obtenu gain de cause avec l'aide d'un mandataire professionnel, le recourant a droit à des dépens (art. 68 al. 1 et 2 LTF), à charge du canton de Genève. L'affaire sera également renvoyée à la Cour de justice pour qu'elle statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure suivie devant elle (cf. art. 67 et 68 al. 5 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est admis dans la mesure où il est recevable.

2.
L'arrêt rendu le 22 août 2017 par la Cour de justice est annulé. Le jugement rendu le 6 juin 2016 par le TAPI est confirmé.

3.
La cause est renvoyée à la Cour de justice pour nouvelle décision sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

4.
Les frais judiciaires, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge du canton de Genève.

5.
Le canton de Genève versera au recourant une indemnité de 3'500 fr. à titre de dépens.

6.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire 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.

Lausanne, le 7 août 2018

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

Le Président : Seiler

Le Greffier : Ermotti