RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2926/2020-ICC **ATA/442/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 avril 2022

4ème section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame A_____
représentée par Me André Zolty, avocat

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 juin 2021 (JTAPI/660/2021)

EN FAIT

1) Par bordereau du 1er novembre 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé Madame A_____ pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2012. Calculé uniquement sur une fortune imposable de CHF 7'957'762.-, l'ICC était arrêté à CHF 75'284.65. L'impôt immobilier complémentaire (ci-après : IIC) était quant à lui fixé à CHF 22'973.95. Le total des impôts dus s'élevait ainsi à CHF 98'283.60. Aucune réduction d'impôt n'était appliquée au titre de bouclier fiscal.

La fortune brute taxable s'élevait à CHF 23'014'362.-, avant les déductions pour dettes totalisant CHF 14'810'000.- et la déduction sociale sur la fortune de 246'600.-.

2) Le 26 novembre 2013, Mme A_____ a formé réclamation contre ce bordereau.

L'AFC-GE avait omis d'appliquer l'art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoyant que l'ICC sur la fortune et le revenu ne pouvait excéder 60 % du revenu net imposable et que le rendement net de la fortune était fixé au moins à 1 % de la fortune nette.

En application de cette disposition légale, elle aurait dû être imposée sur un revenu de CHF 79'578.- correspondant à 1 % de sa fortune, dont il fallait soustraire des primes d'assurance-maladie (CHF 8'364.-), d'assurance-vie et d'intérêts d'épargne (CHF 127.-), des dons (CHF 15'000.-), des frais médicaux (CHF 600.-), des frais de garde effectifs (CHF 8'000.-) et des charges de famille (CHF 20'000.-). Pour autant que « tous ces montants soient déductibles, ce qui devrait être le cas », son revenu net imposable s'élevait finalement à CHF 27'488.- et l'impôt sur la fortune ne pouvait excéder les 60 % de ce montant. L'IIC étant également un impôt sur la fortune, il devait être compris dans le calcul du bouclier fiscal.

3) Par décision du 23 octobre 2015, l'AFC-GE a admis partiellement cette réclamation, en ce sens que l'ICC fixé par le bordereau initial était réduit à concurrence de CHF 26'058.85, en application du bouclier fiscal. Elle y a précisé que cette décision pouvait faire l'objet d'une « réclamation » à déposer auprès d'elle.

4) Par bordereau du 11 novembre 2015 relatif à l'ICC 2013, l'AFC-GE a à nouveau taxé la contribuable uniquement sur sa fortune, s'élevant cette fois-ci à CHF 9'140'136.-. Après une réduction liée au boucler fiscal de CHF 30'953.65,

l'ICC sur la fortune était fixé à CHF 56'331.60. L'IIC était quant à lui arrêté à CHF 24'126.55.

La fortune brute taxable s'élevait à CHF 24'249'904.-, avant les déductions pour dettes totalisant CHF 14'861'250.- et la déduction sociale sur la fortune de CHF 248'518.-.

5) Le 25 novembre 2015, Mme A_____ a formé réclamation contre le bordereau rectificatif ICC 2012 du 23 octobre 2015.

Reprenant, en substance, les mêmes arguments que ceux formulés dans sa réclamation du 26 novembre 2013, elle a conclu à ce que l'impôt sur la fortune n'excède pas les 60 % de son revenu net imposable (correspondant à 1 % de sa fortune nette), lequel s'élevait cette fois-ci à CHF 26'588.- parce qu'il tenait compte d'une déduction pour dons de CHF 15'900.-, et non pas de CHF 15'000.-.

6) Le 7 décembre 2015, Mme A_____ a formé réclamation également contre le bordereau ICC 2013 du 11 novembre 2015.

De son revenu de CHF 91'401.-, correspondant à 1 % de sa fortune, il fallait soustraire des primes d'assurance-maladie (CHF 8'181.-), les intérêts d'épargne (CHF 124.-), des dons (CHF 15'000.-), des frais médicaux (CHF 2'237.-), des frais de garde effectifs (8'062.-) et des charges de famille (CHF 20'156.-). Ainsi, en application de l'art. 60 LIPP, son revenu net imposable s'élevait finalement à CHF 37'641.- et l'impôt sur la fortune ne pouvait excéder les 60 % de ce montant. L'IIC étant également un impôt sur la fortune, il devait être compris dans le calcul du bouclier fiscal.

7) Par deux décisions du 24 août 2020, l'une concernant l'ICC 2012 et l'autre l'ICC 2013, l'AFC-GE a réduit ces impôts à concurrence respectivement de CHF 44'535.65 et CHF 41'247.85, en application de l'art. 60 LIPP.

Ce faisant, elle a tenu compte de 1 % de la fortune nette avant la déduction sociale (CHF 82'043.- pour 2012 et CHF 93'886.- pour 2013). Elle a ensuite soustrait de ces montants des frais professionnels (CHF 0.- pour 2012 et CHF 1'204.- pour 2013), les « déductions générales » (CHF 10'628.- pour 2012 et CHF 10'542.- pour 2013) et les charges de famille (CHF 20'000.- pour 2012 et CHF 20'156.- pour 2013).

8) Par deux actes du 17 septembre 2020 (enregistrés sous numéros de procédure A/2926/2020 et A/2928/2020), Mme A_____ a recouru contre ces décisions devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à leur annulation.

Reprenant ses explications et arguments formulés précédemment, elle a en particulier ajouté, s'agissant de la prise en compte de l'IIC dans le calcul du

bouclier fiscal, que le TAPI avait déjà jugé que cet impôt n'était pas pris en compte dans le cadre de l'application de l'art. 60 LIPP. Elle demandait toutefois au TAPI de revoir sa jurisprudence.

En effet, même si l'on qualifiait l'IIC d'impôt réel, il était indéniable qu'il frappait les revenus et la fortune du propriétaire de l'immeuble. Il était calculé sur la fortune immobilière du contribuable exactement de la même manière que l'impôt sur la fortune (par capitalisation de l'état locatif). Les seules différences étaient les taux d'imposition et le fait que pour l'impôt sur la fortune il était possible de déduire les dettes grevant l'immeuble, ce qui n'était pas le cas pour l'IIC. Dès lors que cet impôt était en réalité un impôt sur la fortune, il devait être compris dans le bouclier fiscal, même s'il n'était pas concerné par les centimes additionnels cantonaux et communaux mentionnés à l'art. 60 LIPP.

Pour le surplus, cette disposition légale avait pour but d'éviter l'imposition confiscatoire des contribuables. Si un contribuable était déjà taxé à 60 % en fonction du bouclier fiscal et que l'on ajoutait l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) de l'ordre de 10 % et l'IIC, on arrivait souvent à une taxation totale de 80 %, voire plus, ce qui était manifestement confiscatoire. Dans le jugement concernant sa taxation pour l'année 2011, le TAPI s'était basé sur les travaux préparatoires relatifs à l'art. 60 LIPP pour en exclure l'IIC du bouclier fiscal. Elle considérait que ces travaux préparatoires ne devraient pas être déterminants car ils comportaient des éléments « quelque peu trompeurs ». En effet, dans le cadre de ces travaux, le Conseiller d'État avait répondu (aux députés) que l'IIC se montait à 1 ‰ et non à 1 %, ce qui était exact, mais ce qui « donn[ait] le sentiment que cet impôt [était] insignifiant ». Or, c'était très loin d'être le cas, comme l'attestaient ses bordereaux de taxation pour les années 2017 et 2018, selon lesquels l'IIC représentait respectivement 8,8% et 7,8 % de son revenu imposable.

9) Dans ses réponses du 20 novembre 2020, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours et à ce que les deux causes soient jointes.

Les griefs de la recourante étaient impropres à remettre en cause la jurisprudence du TAPI relative à l'exclusion de l'IIC du bouclier fiscal, étant précisé que la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) avait adopté la même solution dans une autre cause.

Pour le surplus, pour l'année 2012, elle avait bien admis en déduction, dans le calcul du bouclier fiscal, CHF 8'364.- de primes d'assurance-maladie, CHF 2'138.- de frais médicaux, CHF 126.- de primes d'assurance-vie et d'intérêts d'épargne et CHF 20'000.- de charges de famille.

Pour l'année 2013, elle avait tenu compte des déductions de CHF 1'204.- pour des frais professionnels, de CHF 10'542.- pour « diverses déductions générales et d'autres frais » et de CHF 20'156.- pour charges de famille. Enfin,

pour cette année, au rendement minimum de la fortune s'élevant à CHF 93'886.-, elle avait ajouté les autres revenus de la recourante, à savoir son salaire et ses allocations familiales totalisant CHF 14'700.-.

10) Dans ses répliques du 13 janvier 2021, Mme A_____ a maintenu ses conclusions.

Pour déterminer sa fortune nette déterminante pour le calcul du bouclier fiscal, l'AFC-GE avait rajouté la déduction sociale (CHF 246'600.- pour 2012 et CHF 248'518.- pour 2013). L'art. 60 LIPP n'étant pas explicite à ce sujet, elle considérait qu'il n'y avait pas lieu de procéder ainsi, cette déduction devant être opérée de la même manière que celles liées au revenu net imposable.

Par ailleurs, l'AFC-GE n'avait pas pris en compte « tous les éléments déductibles » qu'elle avait fait valoir dans ses déclarations fiscales 2012 et 2013, à savoir en particulier les frais de garde effectifs (CHF 8'000.- en 2012 et CHF 8'062.- en 2013), les dons (CHF 12'190.- en 2012 et CHF 12'646.- en 2013) et les cotisations à l'assurance-vieillesse et survivants (ci-après : AVS) pour CHF 24'266.- (en 2013).

Compte tenu de ces déductions, son revenu net déterminant pour le calcul du bouclier fiscal s'élevant à CHF 28'759.- en 2012 et à CHF 30'429.-. Les 60 % de ces montants représentaient respectivement CHF 17'255.- et CHF 18'257.-, auxquels s'ajoutait la taxe personnelle de CHF 25.-.

11) Dans ses dupliques du 3 février 2021, l'AFC-GE a elle aussi persisté dans ses conclusions.

Contrairement à ce qu'avançait Mme A_____, c'était la fortune avant déductions sociales qui devait être prise en compte dans le calcul du rendement déterminant au sens de l'art. 60 LIPP.

En vertu des principes d'étanchéité des exercices et de périodicité de l'impôt, les cotisations à l'AVS invoquées par Mme A_____ n'étaient déductibles qu'en 2014, puisqu'elles avaient été facturées au cours de cette année.

Pour le surplus, Mme A_____ n'avait pas apporté les justificatifs des frais de garde allégués – qu'elle avait, selon ses indications, payés de la main à la main –, de sorte que c'était à raison qu'ils avaient été écartés. En effet, suite à une demande de renseignements (jointe à ses répliques) qu'elle lui avait adressée en février 2015 à ce sujet, Mme A_____ avait répondu avoir payé à Madame B_____, en espèces et sans reçu, une somme de CHF 8'500.- pour la période du 1er au 30 juin 2013 et qu'elle n'avait plus de contact avec cette dernière. La recourante avait indiqué le numéro AVS de Mme B_____ ainsi que des factures de cotisations salariales. Ces factures n'indiquaient toutefois pas le

numéro AVS de l'employé concerné. Il n'était ainsi pas prouvé qu'elles concerneraient Mme B_____.

En outre, dans la mesure où le revenu imposable de Mme A_____, diminué des déductions prévues aux art. 29 à 36 LIPP, était nul pour les deux années, aucune déduction ne pouvait être admise pour les dons.

12) Par jugement du 24 juin 2021, expédié le 29 juin 2021, le TAPI a joint les causes n^os^ A/2926/2020 et A/2928/2020, partiellement admis les recours et renvoyé les dossiers à l'AFC-GE pour nouvelles décisions dans le sens des considérants.

Le rendement effectif net de la fortune était nul et, par conséquent, il y avait lieu de prendre en compte, pour le calcul du bouclier fiscal, le rendement fictif, lequel devait correspondre à 1 % de la fortune nette telle que déterminée avant la déduction sociale prévue à l'art. 58 LIPP. C'était ainsi à bon droit que l'AFC-GE avait pris en compte les montants de CHF 82'043.- (2012) et CHF 93'886.- (2013) au titre de rendement (fictif) de la fortune et qu'elle en avait ajouté la différence avec les rendements nets de fortune effectifs aux revenus bruts de la contribuable. L'AFC-GE avait par la suite soustrait de ces revenus bruts les déductions pour lesquelles la contribuable avait apporté une justification suffisante (2012 : CHF 8'364.- de primes d'assurance-maladie, CHF 2'138.- de frais médicaux, CHF 126.- de primes d'assurance-vie et d'intérêts d'épargne, et CHF 20'000.- de charges de famille ; 2013 : CHF 1'204.- pour des frais professionnels, CHF 10'542.- pour « diverses déductions générales et d'autres frais » et CHF 20'156.- pour charges de famille), étant précisé que ces déductions n'étaient pas liées à la fortune de Mme A_____.

Les dons (CHF 12'190.- en 2012 et CHF 12'646.- en 2013), en vertu de la jurisprudence, devaient en principe suivre le même sort que les déductions précitées, à savoir qu'ils étaient eux aussi déductibles du revenu net corrigé compte tenu du rendement (fictif) de la fortune, mais à concurrence de 20 % de ce dernier, après prise en compte des autres déductions. Sur ce point, le dossier devait être renvoyé à l'AFC-GE, afin qu'elle déterminât les montants déductibles au titre de dons.

Quant à la prise en compte de l'IIC dans ce calcul, aucun élément ne permettait de s'écarter de la jurisprudence déjà rendue, et fondée sur la volonté du législateur, selon laquelle cet impôt n'entrait pas en ligne de compte dans la détermination du pourcentage de 60 % du revenu net imposable. L'IIC devait être pris en compte seulement en tant que frais immobiliers venant en déduction du rendement effectif de la fortune – lequel était en l'occurrence de CHF 0.- précisément parce que les frais immobiliers étaient élevés – et qu'il ne pouvait être déduit (une seconde fois) du rendement (fictif) net de la fortune nette, lequel devait correspondre au moins à 1 % de celle-ci. Pour le surplus, Mme A_____

n'avait pas été en mesure de démontrer le paiement effectif des frais de garde allégués, si bien qu'aucune déduction à ce titre ne pouvait être prise en compte dans le calcul du bouclier fiscal.

Enfin, la déductibilité des cotisations à l'AVS échappait aux principes d'étanchéité des exercices et de périodicité de l'impôt, dans la mesure où, selon la jurisprudence, celles-ci étaient déductibles lors de l'année de leur versement effectif. Cela étant, Mme A_____ n'avait fourni aucun justificatif attestant du paiement effectif des cotisations à l'AVS alléguées au cours de cette année.

Les recours étaient ainsi admis très partiellement.

13) Par acte déposé le 30 juillet 2021, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative contre le jugement précité, concluant à son annulation et au rétablissement de ses propres décisions sur réclamation du 24 août 2020.

La concrétisation chiffrée de l'art. 60 LIPP en taxation avait donné lieu en 2018 à deux arrêts du Tribunal fédéral, qui avaient défini la manière dont il convenait d'interpréter cette disposition. Si le rendement net de la fortune du contribuable était inférieur à 1 % de sa fortune nette, le correctif de l'art. 60 al. 1 2e phr. LIPP devait être effectué sur la base d'un rendement net fictif de la fortune, fixé à 1 % de la fortune nette du contribuable, mais tenant compte ensuite de toutes les déductions pertinentes.

Amenée à procéder à ce calcul dans une affaire postérieure à cette jurisprudence, elle avait ajouté au rendement de la fortune (qui correspondait dans cette affaire à 1 % de la fortune, dans la mesure où le rendement effectif de la fortune était inférieur à 1 %) le salaire et en avait déduit les frais professionnels, les déductions générales et autres frais ainsi que les déductions sociales, tous ces montants étant conformes aux chiffres retenus dans l'avis de taxation. Ce procédé avait été validé tant par le TAPI que par la chambre administrative.

En l'espèce, on constatait que l'ensemble des revenus et déductions figurant dans la feuille de calcul du bouclier fiscal correspondaient aux montants des déductions figurant dans les avis de taxation 2012 et 2013, étant précisé que la contribuable avait mentionné dans sa déclaration 2012 un montant de CHF 428.- pour les dons. Pour l'année 2013, la situation était équivalente, à savoir que le revenu sur lequel la contribuable avait calculé le montant du don déductible était un montant négatif de CHF - 2'237.-, aboutissant néanmoins, selon la contribuable, à un don de CHF - 447.- (soit 20 % de CHF - 2'237.-). Les dons étaient déductibles à concurrence de 20 % du revenu net avant la déduction des dons eux-mêmes, ce qui démontrait que pour le législateur, une déduction pour don ne pouvait être octroyée que sur un revenu net positif et que de ce montant positif seuls 20 % pouvaient être déduits à titre de dons.

Il était donc difficile de comprendre comment le TAPI avait pu extrapoler, sur la base de la jurisprudence du Tribunal fédéral à laquelle elle se référait, que les déductions pour les dons ne soient pas, à l'instar des autres déductions, reprises telles qu'elles figuraient dans l'avis de taxation. Le recalcul spécifique de ce montant dans le cadre du calcul du bouclier aboutissait en réalité à modifier l'assiette fiscale elle-même. Or, dans la systématique de la loi, l'art. 60 LIPP était placé dans la subdivision concernant l'impôt sur la fortune, soit après le chapitre consacré à la détermination du revenu net. Le bouclier fiscal constituait une simple mesure « recalculatoire », visant à limiter le montant de l'impôt sur la fortune, et non à procéder à un calcul différent de celui initialement opéré, s'agissant des déductions soumises à plafond ou à franchise. Le calcul du 1 % de la fortune ne pouvait pas conduire à une modification de l'assiette imposable ainsi qu'à un nouveau calcul des autres déductions soumises à plafond ou à franchise, nouveau calcul qui ne découlait nullement de l'art. 60 LIPP. Le jugement querellé méconnaissait ainsi, en considérant que le calcul des dons devait être refait au regard du rendement net de la fortune de 1 %, qu'outre les dons, les frais médicaux (soumis à franchise) et la déduction pour bénéficiaire de rente AVS (soumise à un plafond de revenu) seraient eux aussi systématiquement affectés et nécessiteraient d'être recalculés. Pour la contribuable, le nouveau calcul des frais médicaux ferait passer ceux-ci, en 2013, à CHF 495.- alors qu'ils avaient été pris en compte à hauteur de CHF 2'237.-.

La jurisprudence fédérale avait précisé qu'il convenait de tenir compte de toutes les déductions pertinentes. C'est ce qui avait été fait en prenant en considération les frais professionnels (en 2013), les primes d'assurance-maladie, les frais médicaux et les primes d'assurance-vie, soit toutes les déductions figurant dans l'avis de taxation.

14) Le 15 septembre 2021, Mme A_____ a conclu au rejet du recours.

Elle demandait à la chambre administrative de bien vouloir inviter l'AFC-GE, en s'adressant à la Poste, à prouver la réception du jugement attaqué le 1er juillet 2021.

Il était exact que ses revenus effectifs étaient négatifs en 2012 et 2013. Comme les dons n'étaient déductibles qu'à concurrence de 20 % des revenus, si les revenus étaient négatifs, logiquement, les dons n'étaient pas déductibles. Contrairement à ce qu'affirmait l'AFC-GE, ce n'était pas elle-même qui avait mentionné dans sa déclaration, au titre de la déduction pour dons, un montant de CHF - 428.- pour 2012 et CHF - 447.- pour 2013, mais le programme informatique de l'AFC-GE, qui avait fait apparaître ces chiffres de manière automatique, alors qu'ils ne rimaient à rien, puisque si les revenus étaient négatifs, la déduction pour dons était égale à 0.

Pour les années 2012 et 2013, l'AFC-GE s'était écartée de ses déclarations fiscales. Elle n'avait pas retenu que les revenus étaient négatifs mais, comme l'y autorisait l'art. 60 LIPP, elle avait pris en considération des revenus fictifs correspondant à 1 % de sa fortune. Si les revenus imposables changeaient, il convenait d'être conséquent et effectivement de recalculer en conséquence les éléments déductibles et notamment les dons, comme l'avait retenu le TAPI. Si les revenus imposables devenaient positifs, les dons devenaient déductibles à concurrence de 20 % de ces montants imposables.

La position de l'AFC-GE dans son recours était absolument incompréhensible et illogique. D'une part, pour la taxer, elle s'écartait des déclarations de celle-ci et prenait en considération des revenus fictifs, mais lorsqu'il s'agissait des déductions, l'AFC-GE changeait son fusil d'épaule et voulait à nouveau taxer sur la base des chiffres effectifs et non plus sur la base des revenus fictifs qu'elle avait elle-même retenus. Cela ne faisait (sic) aucun sens. L'art. 60 LIPP ne consistait pas seulement en une mesure calculatoire, mais permettait de transformer des revenus négatifs effectifs en revenus positifs imposables. Obligatoirement, cela avait pour conséquence que les éléments déductibles devaient être recalculés en fonction de ces nouveaux revenus imposables.

15) Le 5 octobre 2021, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 5 novembre 2021 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

16) Aucune des parties ne s'est manifestée.

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), étant précisé que les jugements du TAPI lui sont communiqués par courrier interne, et qu'interpeller la Poste, comme le demande l'intimée, au sujet de la date de réception ne servirait à rien.

Du reste, aucun élément concret ne permet de retenir que la recourante n'aurait pas reçu le jugement attaqué le 1er juillet 2021. Quoi qu'il en soit, même si le jugement attaqué, expédié le 29 juin 2021 par courrier interne, lui avait été notifié le 30 juin 2021, soit le premier jour utile suivant son expédition, le recours aurait été déposé dans le délai.

2) Le litige a pour objet le calcul du bouclier fiscal. L'absence de prise en compte de l'IIC dans ce calcul n'a pas fait l'objet d'un recours de la contribuable, et n'est donc plus contentieuse. Le TAPI a en revanche renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouvelle décision dans le sens des considérants, ceci sur un unique point, à savoir la prise en compte des dons. En se référant aux arrêts du Tribunal fédéral 2C_869/2017 et 2C_870/2017 du 7 août 2018 consid. 3.6, il a admis que les dons devaient suivre le même sort que les déductions pour frais professionnels, primes d'assurance, frais médicaux ou charges de famille, et devaient être déduits du revenu net corrigé compte tenu du rendement (fictif) de la fortune, mais à concurrence de 20 % de ce dernier, après prise en compte des autres déductions.

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 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1).

En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscale 2012 et 2013. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de la LIPP dans sa teneur de l'époque.

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 (arrêt 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 ; arrêt 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_324/2017 du 28 juillet 2017 consid. 3.2 et l'arrêt cité ; ATA/125/2018 du 6 février 2018 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème 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 1er 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 pourcentage et permet ainsi la mise en place du bouclier fiscal à Genève.

L'art. 60 LIPP constitue à lui seul la section 6 (intitulée « charge maximale ») du chapitre IV de la LIPP consacré à l'impôt sur la fortune.

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 LIPP (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).

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.

c. Sont déduits du revenu les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique, jusqu'à concurrence de 20 % des revenus diminués des déductions prévues aux art. 29 à 36B LIPP (art. 37 al. 1 1ère phr. 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 2ème phr. 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 1ère 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 précité 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 2ème 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 1ère phr. LIPP devait être effectué sur la base d'un rendement net (fictif) de la fortune fixé à 1 % de la fortune nette du contribuable, ou sur la base du rendement réel de la fortune nette du contribuable, en tenant compte toutefois ensuite de toutes les déductions pertinentes, comme 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 précité consid. 3.6).

Dans l'arrêt 2C_869/2017, le Tribunal fédéral s'est expressément référé à la p. 10 de l'arrêt (recte : jugement) du TAPI du 6 juin 2016 (JTAPI/585/2016), qui indique notamment qu'« à teneur de l'art. 28 LIPP, ce dernier [le revenu net imposable] se calcule en additionnant tous les éléments du revenu brut, dont les revenus issus de la fortune, et en y soustrayant les charges précisées aux art. 29 à 37 LIPP. Comme le prévoit l'art. 60 al. 1 2ème phr. LIPP, si dans le cadre de ce calcul, le rendement net de la fortune, dont le mode de calcul est explicité à l'art. 60 al. 2 LIPP, est inférieur à 1 % de la fortune nette, il est remplacé par le montant correspondant à 1 % de cette dernière. Cette règle ne constitue en effet qu'un correctif visant les fortunes à faible rendement, à savoir que dans le calcul du revenu net imposable, un rendement de ces dernières doit également être pris en compte, ceci même si elles n'en produisent aucun. L'art. 60 al. 1 2ème phr. LIPP se limite en effet à prendre en compte ce rendement théorique uniquement pour le "calcul" visé par sa première phrase. Or, pour opérer ce calcul, il faut déterminer

en premier lieu le montant du revenu net imposable, puis le montant des impôts sur celui-ci et sur la fortune, afin de vérifier si ceux-ci ne dépassent pas 60 % de ce dernier. Si on suivait le raisonnement de l'AFC-GE, les contribuables ayant une fortune à faible rendement pourraient être contraints de payer plus d'impôts que ceux dont la fortune a un rendement supérieur à 1 % ».

8) Dans un arrêt du 16 juin 2020 (ATA/601/2020 du 16 juin 2020 consid. 8b), la chambre de céans a retenu que les déductions générales liées à la fortune privée ne pouvaient être admises durant la troisième étape du calcul du bouclier fiscal, car selon la 2ème phr. de l'art. 60 al. 1 LIPP, 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 équivalait immanquablement 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 devait au moins être équivalent à 1 % de la fortune nette – était qualifié de rendement « net » par le texte clair de l'art. 60 al. 1 LIPP, ce qui impliquait qu'il ne pouvait faire l'objet de déductions supplémentaires.

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 signifiait pas pour autant que les déductions sollicitées devraient être admises. Cette assertion permettait certes de confirmer que, dans la troisième étape du calcul, devraient être prises en compte les déductions, telles que mentionnées à l'art. 28 LIPP, permettant de déterminer le revenu net du contribuable. Elle ne saurait toutefois permettre des déductions supplémentaires du rendement net de la fortune.

9) En l'espèce, la recourante considère que le TAPI a extrapolé sans raison, à partir de la jurisprudence rendue en 2018 par le Tribunal fédéral, la prise en compte de la déduction pour dons de l'art. 37 LIPP dans la troisième étape du calcul du bouclier fiscal.

Or, tant la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral, qui s'est référé à une page du jugement du TAPI de juin 2016 renvoyant expressément aux déductions telles que prévues par l'art. 28 LIPP, que celle précitée de la chambre de céans, qui parle de la prise en compte dans la troisième étape du calcul des déductions mentionnées à l'art. 28 LIPP, amènent à la conclusion que doivent être prises en compte dans la troisième étape du calcul les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP, auxquels l'art. 28 LIPP renvoie.

L'ATA/260/2021 ménage certes une exception pour les déductions générales liées à la fortune privée (art. 34 LIPP), mais la taxation en cause ne contenait aucune demande de déduction liée à des dons, et comme déjà retenu cet arrêt renvoie expressément à l'art. 28 LIPP et ainsi, par contrecoup, à l'art. 37 LIPP. Que cette prise en compte nécessite un recalcul – là aussi en omettant,

logiquement, les déductions prévues à l'art. 34 LIPP – n'y change rien. Contrairement à ce que prétend la recourante, un tel recalcul découle de l'art. 60 LIPP, qui prévoit d'une part – comme souligné par le Tribunal fédéral – l'utilisation d'un « revenu net imposable » et d'autre part, dans un cas comme celui de l'intimée, le remplacement du revenu imposable effectif par un autre, hypothétique.

Mal fondé, le recours sera dès lors rejeté.

10) Il ne sera pas perçu d'émolument, conformément à l'art. 87 al. 1 2ème phr. LPA. Malgré l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée, l'intimée n'y ayant pas conclu et n'ayant pas exposé avoir encouru des frais pour sa défense, étant défendue par un proche (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 juillet 2021 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 juin 2021 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me André Zolty, avocat de Madame A_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, MM. Verniory et Mascotto, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
F. Scheffre	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :