

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3873/2013-ICC

ATA/1188/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 3 novembre 2015

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur A_____

représentés par Me Marcel Bersier, avocat

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
24 novembre 2014 (JTAPI/1296/2014)**

EN FAIT

- 1) Madame et Monsieur A_____ sont mariés et domiciliés à Genève. En 2011, ils étaient propriétaires de biens immobiliers sis dans les cantons de Genève et Vaud ainsi qu'en France.
- 2) Le 7 juin 2012, les époux ont remis leur déclaration fiscale 2011. Cette dernière faisait état d'un revenu imposable en impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) de CHF 59'853.-, d'une fortune imposable en ICC de CHF 4'661'559.- et d'un revenu imposable en impôt fédéral direct (ci-après : IFD) de CHF 70'682.-.

À titre de revenus, M. A_____ a également déclaré percevoir une rente de l'État français de CHF 70'892.- non imposable en Suisse.

- 3) Par bordereaux de taxation datés du 21 août 2013, l'administration fiscale genevoise (ci-après : AFC-GE) a établi l'imposition des époux A_____ pour l'ICC 2011 à CHF 46'599.30 sur la base d'un revenu imposable de CHF 60'176.- au taux de CHF 127'776.- et d'une fortune imposable de CHF 4'702'814.- au taux de CHF 4'855'690.-.

L'ICC sur le revenu s'élevait à CHF 10'062,20.- et l'ICC sur la fortune à CHF 42'294.45.-, soit un total de CHF 52'356.65.-. Le total ICC 2011 du revenu et de la fortune avant imputations s'élevait par ailleurs à CHF 52'906.25.-. L'IFD s'établissait à CHF 2782.-.

Les tableaux de répartition des éléments imposables se présentaient comme suit :

Revenu	Total	Genève	Vaud	France
Revenu mobilier	CHF 73'942.-	CHF 73'942.-		
Rend. immeubles occupés	CHF 22'612.-	CHF 10'760.-	CHF 4'302.-	CHF 7'550.-
Frais bancaires	CHF 13'610.-	CHF 13'610.-		
Charges et frais entr. imm.	CHF 30'633.-	CHF 14'016.-	CHF 10'224.-	CHF 6'393.-
Rendement net de fortune	CHF 52'311.-	CHF 57'076.-	CHF 5'922.-	CHF 1'157.-
Rentes de la prévoyance prof.	CHF 13'064.-	CHF 13'064.-		
Autres revenus	CHF 70'982.-			CHF 70'982.-
Compensation au domicile	CHF 0.-	CHF 5'922.-	CHF 5'922.-	
Revenu net	CHF 136'357.-	CHF 64'218.-	CHF 0.-	CHF 72'139.-

Revenu	Total	Genève	Vaud	France
Primes d'ass.–vie et int. épargne	CHF 414.-	CHF 195.-		CHF 219.-
Assurance-maladie	CHF 1'396.-	CHF 658.-		CHF 738.-
Frais médicaux	CHF 6'771.-	CHF 3'189.-		CHF 3'582.-
Revenu total	CHF 127'776.-	CHF 60'176.-	CHF 0.-	CHF 67'600.-

Fortune	Total	Genève	Vaud	France
Fortune mobilière	CHF 4'502'145.-	CHF 4'502'145.-		
Immeubles occupés par le propr.	CHF 686'701.-	CHF 418'701.-	CHF 68'000.-	CHF 200'000.-
Immeubles locatifs ou loués	CHF 105'924.-	CHF 105'924.-		
Total surestimation IFD	CHF 13'600.-		CHF 13'600.-	
Actifs bruts localisés	CHF 5'281'170.-	CHF 5'026'770.-	CHF 54'400.-	CHF 200'000.-
Fortune nette	CHF 5'281'170.-	CHF 5'026'770.-	CHF 54'400.-	CHF 200'000.-
Déduction sociale sur la fortune	CHF 164'400.-	CHF 156'476.-	CHF 1'693.-	CHF 6'231.-
Abattement	CHF 274'680.-	CHF 167'480.-	CHF 27'200.-	CHF 80'000.-
Exemption surestimation	CHF 13'600.-		CHF 13'600.-	
Fortune totale	CHF 4'855'690.-	CHF 4'702'814.-	CHF 39'107.-	CHF 113'769.-

- 4) Par courrier du 30 août 2013, les contribuables ont formé réclamation contre ces bordereaux.

Ils revendiquaient l'application du bouclier fiscal. L'ICC 2011, qui s'élevait à CHF 52'906.25 avant imputation, ne pouvait ainsi excéder 60 % de leur revenu imposable (CHF 60'176.-), soit CHF 36'105.60. Ils réclamaient une réduction de leur taxation à raison de CHF 16'800.65 (soit CHF 52'906.25 – CHF 36'105.60) et sollicitaient également l'application de la législation en matière de bouclier fiscal à l'IFD 2011.

- 5) Par décisions du 7 novembre 2013, l'AFC a rejeté la réclamation des époux A_____. Quant à l'ICC 2011, les conditions légales pour bénéficier du bouclier fiscal n'étaient pas remplies. L'ensemble des revenus mondiaux devait être pris en considération, et non uniquement ceux localisés à Genève. La disposition

législative concernant le bouclier fiscal ne s'appliquait pas à l'IFD mais uniquement à l'ICC.

- 6) Par acte du 29 novembre 2013, les contribuables ont recouru contre la décision du 7 novembre 2013 concernant l'ICC 2011 auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

S'agissant du bouclier fiscal, la question qui se posait était celle de savoir si la loi se référait au revenu imposable à Genève ou au revenu mondial. La seconde interprétation conduisait à une double imposition. En prenant en considération le revenu imposable à Genève, soit CHF 60'176.-, l'impôt s'élèverait à CHF 36'105.60.-, tandis qu'en tenant compte du revenu mondial soit CHF 127'776.-, l'impôt se monterait à CHF 52'906,25.-.

- 7) Dans sa réponse du 4 avril 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les contribuables ne pouvaient pas en l'espèce bénéficier du bouclier fiscal. Leur revenu « bouclier » (CHF 127'776.-) réduit de 60 % (CHF 76'666.-) dépassait les impôts dus sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux et de leur fortune mondiale.

La systématique du bouclier fiscal consistait à procéder en deux étapes. Il s'agissait d'abord de fixer un revenu déterminant (revenu « bouclier ») afin de déterminer si une réduction de l'impôt sur la fortune s'imposait. Si tel était le cas, la réduction de l'impôt sur la fortune interviendrait proportionnellement aux actifs localisés dans le canton. Il découlait de cette méthode que le revenu bouclier ne pouvait être que le revenu mondial, l'idée sous-jacente étant qu'il n'y aurait imposition confiscatoire que si tous les revenus (par ailleurs limités à 60 %) ne suffisaient pas à payer les impôts globaux.

Les éléments chiffrés dans le cas des contribuables étaient les suivants :

Fortune nette (mondiale)	CHF	5'020'090.-
Rendement de fortune mondiale à 1% (art. 60 al. 1 LIPP)	CHF	50'201.-
Rendement net mondial de la fortune (art. 60 al. 2 LIPP)	CHF	52'311.-
Calcul des autres revenus nets mondiaux (par différence avec le revenu net imposable)	CHF	75'465.-
Revenu bouclier	CHF	127'776.-
Réduction à 60 %	CHF	76'666.-

La fortune nette de CHF 5'020'090.- s'obtenait en défalquant de la fortune nette selon le tableau de répartition (CHF 5'281'170.-) l'abattement (CHF 274'680.-) et en ajoutant l'exemption de surestimation (CHF 13'600.-). Pour le détail de son calcul, l'AFC-GE s'est référée à un tableau figurant dans son chargé de pièces annexé à sa réponse.

Par ailleurs, la prise en compte des revenus mondiaux ne constituait pas une double imposition. Ceux-ci n'avaient jamais été imposés deux fois dans deux cantons ou États différents.

- 8) Dans leur réplique du 26 avril 2014, les contribuables ont maintenu leur recours. En appliquant le mécanisme du bouclier fiscal de la manière la plus stricte, l'AFC-GE ne se conformait ni à l'esprit, ni à la lettre de la loi. Selon l'autorité intimée, la prise en considération des revenus mondiaux ne constituait pas un cas de double imposition, étant donné qu'il était tenu compte de ces revenus uniquement pour la détermination du taux de l'impôt. Cet argument se révélait fallacieux dès lors que le taux déterminait le montant de l'imposition à Genève.
- 9) Dans sa duplique du 28 mai 2014, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.
- 10) Par jugement du 24 novembre 2014 (JTAPI/1296/2014), le TAPI a admis le recours des contribuables et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation au sens des considérants.

Afin de savoir si la charge fiscale d'un contribuable était trop lourde par rapport à ses revenus, seul le revenu imposable dans le canton devait être pris en considération. Une autre interprétation nécessiterait de tenir compte des impôts effectivement dus par le contribuable dans le monde entier ; or le bouclier fiscal n'a pas été conçu afin que l'État de Genève ne pâtisse des conséquences du caractère confiscatoire des impôts étrangers ou encore d'une imposition étrangère inexacte, si le contribuable renonçait ou omettait de la contester.

En conclusion, pour la mise en œuvre du bouclier fiscal, c'était le revenu imposable dans le canton qui devait être retenu. Les autres revenus mondiaux (rente française, immeubles sis dans le canton de Vaud et en France) n'étaient pas soumis à la souveraineté fiscale genevoise ; tout au plus ces éléments pouvaient-ils être pris en considération pour la détermination du taux de l'impôt genevois.

Le revenu bouclier déterminant des contribuables se calculait comme suit :

Fortune nette (mondiale)	CHF	4'859'920.-
Calc. du rend. de fortune genevoise à 1 % (art. 60 al. 1 LIPP)	CHF	48'593.-
Calc. du rend. net genevois de la fortune (art. 60 al. 2 LIPP)	CHF	57'076.-
Calc. des autres revenus nets genevois (par différence avec le revenu net imposable)	CHF	3'100.-
Revenu bouclier	CHF	60'176.-
Réduction à 60 %	CHF	36'105.60

La fortune nette de CHF 4'859'290.- se déterminait en soustrayant de la fortune nette ressortant du tableau de répartition (CHF 5'026'770.-), l'abattement de CHF 167'480.-. Le revenu bouclier 2011 s'élevait à CHF 60'176.-, d'où il découlait que le total de leurs impôts ne pouvait excéder CHF 36'105.60.-. Leur imposition totale ICC (revenu et fortune) s'élevait à CHF 52'356.65.-, excédant ainsi leur charge fiscale admissible. L'impôt sur la fortune des contribuables devait ainsi être réduit d'un montant de CHF 16'251.05 (CHF 52'356.65 - CHF 36'105.60).

- 11) Par acte du 23 décembre 2014, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de Justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et au rétablissement de sa propre décision du 7 novembre 2013. Les arguments de la recourante seront repris en tant que de besoin dans la partie en droit.
- 12) Dans leur réponse du 6 février 2015, les contribuables ont conclu, « sous suite de frais et dépens », à la confirmation du jugement du TAPI et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour une nouvelle notification du bordereau d'ICC 2011 prenant en compte uniquement le revenu imposable dans le canton de Genève et réduisant ainsi leur taxation d'un montant de CHF 16'251.-. Ils ont repris en substance l'argumentation du TAPI.
- 13) Le 26 février 2015, le juge délégué a fixé à l'AFC-GE un délai au 27 mars 2015 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, ensuite de quoi la cause serait gardée à juger.
- 14) Le 27 mars 2015, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions sans formuler d'observations complémentaires.
- 15) Les contribuables ne se sont pas manifestés.

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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Le litige porte sur la conformité au droit du jugement du TAPI admettant l'application du bouclier fiscal selon l'art. 60 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) à la taxation ICC 2011 des époux A_____. Plus précisément, il s'agit de savoir si en cas de situation intercantonale et/ou internationale, la charge fiscale maximale est calculée sur l'ensemble des éléments de fortune et de revenu mondiaux ou uniquement sur ceux localisés à Genève.

3) a. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées).

b. Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la LIPP, dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2011. Il s'ensuit que la présente cause est régie sur ce point par les dispositions de la nouvelle LIPP dans sa teneur de 2011.

4) a. 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 ; 2C_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 4.1). 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 ; 2C_277/2008 précité consid. 4.1) 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).

b. 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 (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 44 n. 44).

5) 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 article 60 LIPP. Cette

disposition prévoit une limite fixe de taxation en pourcents 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). Sont considérés comme rendement net de la fortune, au sens de l'alinéa 1, les revenus provenant de la fortune mobilière et immobilière, sous déduction des frais mentionnés à l'article 34, lettres a, c, d et e ; 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 de l'assurance-vieillesse et survivants (ci-après : AVS) provenant d'une activité lucrative indépendante (art. 60 al. 2 let. a et b LIPP).

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).

L'art. 60 LIPP ne précise pas si pour le calcul du revenu bouclier, il y a lieu de prendre en compte le revenu mondial ou uniquement celui réalisé à Genève.

- 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 ; 138 III 166 consid. 3.2 ; 136 III 283 consid. 2.3.1 ; 135 III 640 consid. 2.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_68/2014 du 16 juin 2014 consid. 5.2.1). 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 ; 137 III 344 consid. 5.1 ; 133 III 257 consid. 2.4 ; 131 III 623 consid. 2.4.4 ; ATA/765/2014 du 30 septembre 2014 consid. 3a).
- b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le juge est, en principe, lié par un texte légal clair et sans équivoque. Ce principe n'est cependant pas absolu. En effet, il est possible que la lettre d'une norme ne corresponde pas à son sens véritable. Ainsi, l'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que le texte ne correspond pas en tous points au sens

véritable de la disposition visée. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1 ; 138 V 445 consid. 5.1 ; 131 I 394 consid. 3.2 ; 131 II 13 consid. 7.1 ; 130 V 479 consid. 5.2 ; 130 V 472 consid. 6.5.1). 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 ; 117 II 523 consid. 1c ; ATA/302/2014 du 29 avril 2014 consid. 3).

c. S'agissant plus spécialement des travaux préparatoires, bien qu'ils ne lient pas le juge, ils ne sont pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme (ATF 135 II 78 consid. 2.2 ; 119 II 183 consid. 4b ; 117 II 494 consid. 6a ; ATA/537/2008 du 28 octobre 2008 consid. 12). Les travaux préparatoires ne seront toutefois pris en considération que s'ils donnent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils aient trouvé expression dans le texte de la loi (ATF 124 III 126 consid. 1b p. 129 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 4 ; ATA/581/2014 du 29 juillet 2014 consid. 4b ; ATA/202/2013 du 27 mars 2013 consid. 7).

d. Les normes fiscales sont soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif. Le juge doit toutefois faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'il procède à leur interprétation, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine (ATF 131 II 562 consid. 3.4 ; ATA/219/2011 du 5 avril 2011 consid. 6b). Il s'agit, en particulier, d'éviter que soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition (ATF 131 II 562 consid. 3.4 ; ATA/765/2014 précité consid. 3c).

- 7) En l'espèce, c'est précisément l'art. 60 al. 3 LIPP, en tant qu'il prévoit pour le calcul de la charge maximale, la prise en compte de l'ensemble des éléments de fortune et de revenus des époux vivant en ménage commun, qu'il convient d'interpréter.

Toutefois, une interprétation littérale de cette disposition ne permet pas de trancher l'objet du litige et d'admettre la position retenue par le jugement du TAPI ou la pratique de l'AFC-GE en la matière. Il est donc nécessaire de recourir aux autres méthodes d'interprétation.

a. Il ressort du rapport de la Commission fiscale chargée d'étudier les projets de loi PL 10'199 et PL 10'385, que l'un des objectifs de ces projets était la mise en place d'un bouclier fiscal afin d'éviter que l'impôt ne devienne confiscatoire (MGC 2008-2009/IX A 11518). Cette mesure, qui visait les grandes fortunes, avait pour but d'éviter la fuite de gros contribuables et de permettre au canton de

Genève de devenir plus concurrentiel par rapport aux autres cantons ayant déjà adopté ce mécanisme correctif (MGC 2008-2009/IX A 11556).

Selon le commentaire article par article du rapport de la commission, l'art. 65A, devenu l'art. 60 LIPP, a été adopté dans son ensemble. Le bouclier fiscal proposé par le PL 10'385 touche volontairement peu de contribuables, notamment ceux dont les fortunes s'élèvent à CHF 10'000'000.- et plus, et il se calcule par rapport à l'ensemble des revenus du contribuable (MGC 2008-2009/IX A 11704). Il est également précisé que ce projet de loi qui touche environ mille contribuables genevois, fait sortir de la logique du bouclier fiscal tous les contribuables qui ont une fortune importante mais qui ont des revenus substantiels notamment du travail ; cette sélection des contribuables s'opère par la prise en compte de l'ensemble des revenus, ayant notamment pour conséquence la mise en place d'un bouclier fiscal à coût réduit (MGC 2008-2009/IX A 11705).

b. Les travaux préparatoires permettent ainsi de retenir que le législateur genevois a volontairement instauré un mécanisme de bouclier fiscal dont la portée serait réduite à un nombre restreint de contribuables. Aucune réserve ou limitation aux seuls éléments localisés dans le canton de Genève n'a été prévue par la loi, ni envisagée lors des discussions ayant mené à l'adoption de l'art. 60 LIPP.

La prise en compte de l'ensemble des revenus apparaît comme un élément essentiel et ne doit pas être limité à la protection du principe de la garantie de la propriété. En effet, il doit également être analysé à la lumière du principe de l'imposition d'après la capacité contributive au sens de l'art. 127 al. 2 Cst., prévoyant que les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive (ATA/881/2014 du 11 novembre 2014 ; ATA/270/2014 du 15 avril 2014), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1).

Dans ce contexte, la prise en compte des revenus mondiaux pour déterminer si la charge fiscale des contribuables excédait 60 % apparaît comme la méthode qui se rapproche le plus de l'esprit et du but de l'art. 60 LIPP, conciliant à la fois la mise en œuvre du principe de l'interdiction de l'imposition confiscatoire et le respect du principe d'imposition selon la capacité contributive.

- 8) Force est de constater l'absence de jurisprudence et de doctrine se rapportant explicitement au calcul du revenu bouclier déterminant en droit genevois, il convient de déterminer si la prise en compte des revenus globaux constitue un cas de double imposition.

a. Le principe de l'interdiction de la double imposition (art. 127 al. 3 Cst.) s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet et pendant la même période à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle ; ATF 137 I 145 consid. 2.1 ; 134 I 303 consid. 2.1 ; 133 I 308 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_854/2013 du 12 février 2014 consid. 4).

b. À teneur de l'art. 25 let. b § 1 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (avec protocole additionnel ; CDI-F - RS 0.672.934.91), lorsqu'un résident de Suisse reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la CDI-F, sont imposables en France, la Suisse exempte de l'impôt ces revenus (à l'exception des dividendes, intérêts et redevances) ou cette fortune, mais peut, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste du revenu ou de la fortune de ce résident, appliquer le même taux que si les revenus ou la fortune en question n'avaient pas été exemptés. Toutefois, cette exemption ne s'applique aux revenus, aux gains en capital ou aux éléments de fortune visés à l'art. 6 § 2 al. 2 CDI-F, ou l'art. 24 § 1 2^{ème} phr. CDI-F, qu'après justification de l'imposition de ces revenus, gains en capital ou éléments de fortune en France.

c. L'art. 7 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit que les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu en Suisse se voient appliquer le taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse. Sur le plan cantonal, l'art. 6 al. 1 LIPP précise que pour les personnes qui ne sont imposables dans le canton que sur une partie de leur revenu ou de leur fortune, le taux de l'impôt doit être celui qui serait applicable au revenu total ou à la fortune totale du contribuable.

d. En outre, en cas de situation internationale, la prise en compte des éléments imposables à l'étranger se justifie au niveau fédéral notamment dans le but de respecter la capacité contributive de chacun et l'égalité de traitement. S'agissant de la prise en considération de ces éléments étrangers, la doctrine soutient que cette réserve de l'application du taux correspondant au revenu global net a du sens en raison de la progressivité de l'impôt. Elle entend ainsi éviter que la personne qui a des éléments imposables en Suisse et dans d'autres États ne soit privilégiée en Suisse par rapport à la personne dont tous les éléments imposables se trouvent dans cet État ; la détermination du revenu global net mondial se fait en application du droit suisse (Jean-Blaise PASCHOUD, Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2008, n. 6 ad art. 7 LIFD).

- 9) En l'espèce, les contribuables disposent d'éléments de fortune et de revenu imposables dans le canton de Vaud et en France, qui ont été pris en considération pour déterminer le taux d'imposition conformément à la loi précitée. La prise en compte dans ce calcul de tous les revenus mondiaux des contribuables, y compris les revenus non imposables à Genève mais déterminants pour le calcul du taux est prévue par l'art. 25 let. b § 1 CDI-F, et ne constitue pas une situation de double imposition.

Il ne s'agit donc pas d'imposer à Genève le revenu et la fortune imposables à l'étranger des contribuables mais de tenir compte de la capacité contributive globale des époux A_____, comme le relève à juste titre l'AFC-GE.

Il ressort des travaux préparatoires déjà cités que le revenu bouclier fiscal déterminant ne saurait faire exception à cette règle sans contredire le but de ce mécanisme correctif, qui n'a pas pour vocation de favoriser des personnes ayant des revenus et une fortune imposables à l'étranger par rapport à ceux dont la totalité des revenus (y compris la fortune) seraient imposables uniquement à Genève. En outre, le rapport de la commission fiscale chargée d'étudier les projets précise que la mise en place d'un bouclier fiscal avait été décidée afin d'éviter que l'impôt ne devienne confiscatoire, mais également dans un souci de maintenir la capacité concurrentielle de Genève vis-à-vis des autres cantons suisses et également en matière internationale (MGC 2008-2009/IX A 11518).

Par conséquent, l'interprétation du mode de calcul du revenu bouclier déterminant retenue par le TAPI aurait l'effet inverse de ce qui avait été voulu par le législateur genevois et inciterait les personnes domiciliées à Genève susceptibles de bénéficier du bouclier fiscal à placer leurs biens à l'étranger. Elle violerait également le principe d'égalité de traitement et d'imposition de la capacité contributive prévus par la Cst.

Au surplus et suite aux considérations qui précèdent, l'argument du TAPI selon lequel, en cas de prise en compte des revenus mondiaux, la collectivité publique genevoise pourrait souffrir d'un éventuel caractère confiscatoire des impôts étrangers n'a aucunement été démontré dans le cas d'espèce et n'est pas pertinent. En effet, l'art. 60 al. 3 LIPP ne se réfère pas à la prise en compte de l'imposition totale pour le calcul de la charge fiscale maximale mais uniquement à la prise en compte de l'ensemble des éléments de fortune et de revenus des contribuables, puisqu'il s'agit de savoir si l'impôt genevois est excessif par rapport au patrimoine global.

- 10) Compte tenu des motifs évoqués, la prise en compte des revenus mondiaux dans le calcul de la charge fiscale maximale, soit du revenu bouclier déterminant, n'est pas contraire au droit, si bien que l'interprétation retenue par le TAPI concernant le calcul du revenu bouclier déterminant dans le cas d'une situation internationale ne peut être confirmée.

En conclusion, lors de la taxation ICC 2011 des époux A_____, l'AFC-GE a conclu à juste titre que sur la base d'un revenu global pour le taux d'imposition de CHF 127'776.-, les conditions de l'art. 60 LIPP n'étaient pas remplies. En effet, après une réduction à 60 % du revenu bouclier déterminant des contribuables, ce dernier s'élève à CHF 76'666.- et excède le total ICC 2011 du revenu et de la fortune (CHF 52'356.65.-), de sorte que le mécanisme correctif du bouclier fiscal genevois ne trouvait pas application en l'espèce.

11. Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera admis, et le jugement du TAPI annulé. La décision sur réclamation et les bordereaux du 21 août 2013 seront rétablis.
12. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1000.- sera mis à la charge des contribuables, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 décembre 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 novembre 2014 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 novembre 2014 ;

rétablit la décision sur réclamation et les bordereaux du 21 août 2013 ;

met à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1000.- ;

dit qu'il n'est pas 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 Marcel Bersier, avocat des intimés, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, M. Thélin, Mmes Junod et Payot Zen-Ruffinen,
M. Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :