Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 1133/2015

{T 0/2}

Arrêt du 11 novembre 2016

IIe Cour de droit public

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

Participants à la procédure
A.X._____ et B.X._____,
tous les deux représentés par Me Marcel Bersier,
avocat,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet
Impôts communal et cantonal 2011,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, du 3 novembre 2015.

Faits :

A.
A.X._____ et B.X._____ sont mariés et domiciliés à Genève. Le 7 juin 2012, ils ont remis leur 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), cette dernière faisait état d'un revenu imposable de 59'853 fr. et d'une fortune imposable de 4'661'559 fr. Concernant l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD), la déclaration indiquait un revenu imposable de 70'682 fr. B.X._____ a également annoncé percevoir une rente de l'Etat français à hauteur de 70'892 fr. (recte: 70'982 fr.), non imposable en Suisse.

B.

B.a. Le 21 août 2013, l'Administration cantonale a établi les bordereaux de taxation 2011 des époux X._____. Pour l'ICC, cette autorité a retenu un revenu imposable de 60'176 fr. au taux de 127'776 fr. et une fortune imposable de 4'702'814 fr. au taux de 4'855'690 fr. Il en résultait un montant total d'ICC de 52'356 fr. 65 avant imputation (soit 46'599 fr. 30 après imputation). Quant à l'IFD, la taxation s'élevait à 2'782 fr. pour 2011.
Le tableau de répartition faisait état notamment des éléments imposables finaux suivants:

_____ Genève_ ___ Vaud_ ___ France_ __ Total_ _____

Revenu_ 60'176 fr._ 0 fr._ __ 67'600 fr._ 127'776 fr._ _

Fortune_ 4'702'814 fr._ 39'107 fr._ 113'769 fr._ 4'855'690 fr._

Le 30 août 2013, les contribuables ont déposé une réclamation contre les bordereaux précités, en revendiquant l'application du "bouclier fiscal" genevois. Par décisions du 7 novembre 2013, l'Administration cantonale a rejeté la réclamation.

B.b. Le 29 novembre 2013, A.X._____ et B.X._____ ont recouru contre la décision du 7 novembre 2013 concernant l'ICC auprès du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève (ci-après: le TAPI). Par jugement du 24 novembre 2014, 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, sur la base des seuls revenus genevois des contribuables, leur charge fiscale pour 2011 était excessive.

B.c. Le 23 décembre 2014, 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 3 novembre 2015, la Cour de justice a admis le recours, annulé le jugement attaqué et rétabli la décision sur réclamation du 7 novembre 2013 ainsi que les bordereaux du 21 août 2013. Les juges cantonaux ont retenu, en substance, que, pour calculer la charge fiscale maximale en application du système relatif au "bouclier fiscal", il fallait prendre en compte les revenus "mondiaux" des contribuables. Partant, la Cour de justice a constaté que le montant total de l'ICC sur le revenu et la fortune des intéressés (52'356 fr. 65) n'excédait pas leur charge fiscale admissible (76'666 fr.) pour la période fiscale 2011.

C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.X._____ et B.X._____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt de la Cour de justice du 3 novembre 2015, de dire que leur "taxation ICC 2011 [...]excède leur charge fiscale admissible", de les mettre au bénéfice du bouclier fiscal prévu par le droit genevois et de réduire leur "taxation d'ICC 2011" d'un montant de 16'251 fr. 05. Subsidiairement, ils concluent au renvoi de la cause à l'Administration cantonale "pour une nouvelle notification du bordereau d'ICC 2011 qui devra se fonder sur le revenu imposable uniquement dans le canton de Genève, ce qui reviendra à réduire la taxation d'ICC 2011 de Madame et Monsieur A.X._____ et B.X._____ d'un montant de CHF 16'251.05".
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. L'Administration fédérale des contributions renonce à se déterminer.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt attaqué 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 les contribuables destinataires de l'acte attaqué qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut leur reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le présent recours est recevable, sous réserve de ce qui suit.

1.2. Les conclusions en constatation de droit ne sont admissibles que lorsque des conclusions condamnatoires

ou formatrices sont exclues (cf. ATF 141 II 113 consid. 1.7 p. 123; 135 I 119 consid. 4 p. 122; arrêts 2C 700/2015 du 8 décembre 2015 consid. 1.3 et 2C 58/2015 du 23 octobre 2015 consid. 2.3). Il en découle que les conclusions des recourants tendant à ce qu'il soit dit qu'ils bénéficient du bouclier fiscal prévu par le droit genevois sont irrecevables, dès lors que les conclusions tendant à la réduction de leur taxation peuvent être, et du reste ont été formées, dans la présente cause.

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).
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 941/2015 du 9 août 2016 consid. 2.1). 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).

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 des recourants qui répondent aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 III 462 consid. 2.3 p. 466).

3.
Les recourants invoquent une violation du principe de la légalité garanti par les articles 127 al. 1 Cst. et 155 al. 1 Cst./GE. Ils soutiennent que l'interprétation "extensive" de l'art. 60 LIPP/GE effectuée par la Cour de justice serait contraire à ce principe. En revanche, comme les recourants ne prétendent pas que les juges cantonaux auraient appliqué l'article en question de manière arbitraire, en violation de l'art. 9 Cst., l'arrêt entrepris ne sera pas revu sous cet angle (art. 106 al. 2 LTF; cf. supra consid. 2.1).

3.1. Les recourants n'indiquent pas dans quelle mesure l'art. 155 al. 1 Cst./GE assurerait une protection supérieure à celle de l'art. 127 al. 1 Cst. Partant, le respect de la légalité ne sera examiné qu'à la lumière de cette dernière disposition.

3.2. Le principe de la légalité régit l'ensemble de l'activité de l'Etat (cf. art. 5 al. 1 Cst.). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. Cette norme - qui s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales ou communales - prévoit en effet que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (cf. ATF 142 II 182 consid. 2.2.1 p. 186; arrêt 2C 655/2015 du 22 juin 2016 consid. 4.5, non publié in ATF 142 I 155; arrêt 2C 227/2015 du 31 mai 2016 consid. 6.1). Le principe de la légalité exige aussi que les exceptions à l'assujettissement soient définies dans une loi au sens formel (arrêt 2C 858/2014 du 17 février 2015 consid. 2.1 et les références citées). Ce principe ne doit toutefois pas être vidé de sa substance ni appliqué avec une exagération telle qu'il entre en contradiction irréductible avec la réalité juridique et les exigences de la pratique (ATF 135 I 130 consid. 7.2 p. 140; 129 I 346 consid. 5.1 p. 353 s. et la jurisprudence citée). Ainsi, s'il faut admettre que le principe de la légalité interdit d'appliquer par analogie des normes fiscales à un état de fait voisin pour combler une lacune et parvenir à une

imposition, ledit principe n'empêche pas qu'en présence non d'une lacune, mais d'un texte peu clair ou ambigu, celui-ci puisse être interprété conformément aux règles générales d'interprétation des textes de loi, notamment en se fondant sur des analogies (cf. arrêt 2C 939/2011 du 7 août 2012 consid. 4) et sur les interprétations historique ainsi que téléologique (cf., sur les diverses méthodes d'interprétation, ATF 139 II 49 consid. 5.3.1 p. 54 et ATF 134 I 184 consid. 5.1 p. 193).

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

"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; et
b) 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.

3 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.

4 S'il y a lieu à réduction, celle-ci est imputée sur les impôts sur la fortune, centimes additionnels cantonaux et communaux compris. L'Etat et les communes intéressées la supportent proportionnellement à leurs droits."

3.4. Selon les recourants, la notion de "revenu net imposable" de l'art. 60 al. 1 LIPP/GE serait absolument claire, en ce sens qu'elle se référerait explicitement aux revenus "situés dans le canton de Genève exclusivement". Il n'y aurait ainsi pas de place pour une interprétation. La Cour de justice aurait donc violé le principe de la légalité en interprétant cette notion pour en déduire qu'elle ferait référence aux revenus mondiaux des intéressés.

3.5. Le raisonnement des contribuables ne peut être suivi. En effet, l'art. 60 LIPP/GE n'est pas univoque au sujet des revenus dont il faut tenir compte pour calculer la charge maximale des intéressés. Contrairement à l'opinion de ces derniers, cette disposition n'indique pas de manière explicite qu'il faudrait effectuer ce calcul en tenant compte uniquement des revenus genevois. Sur ce point, la notion de "revenu net imposable" de l'art. 60 al. 1 LIPP/GE est imprécise. C'est donc à juste titre que la Cour de justice a procédé à son interprétation. La solution à laquelle est parvenue cette autorité, consistant à dire que l'art. 60 LIPP/GE doit être appliqué sur la base des revenus mondiaux des contribuables, ne va pas à l'encontre de la lettre même de cet article. Au demeurant, cette solution tient dûment compte de la jurisprudence relative à l'interdiction d'une imposition confiscatoire découlant de la garantie de la propriété (art. 26 al. 1 Cst.), qui prescrit, afin d'évaluer le caractère confiscatoire d'une imposition cantonale, de prendre en considération l'ensemble des circonstances concrètes (cf. arrêt 2C 837/2015 du 23 août 2016 consid. 4.1 et les nombreuses références citées; arrêt 2C 961/2014 du 8 juillet 2015 consid.
2.3).
Dans ces conditions, force est de constater que la Cour de justice n'a pas procédé à une interprétation de l'art. 60 LIPP/GE violant le principe de la légalité.

4.
Les recourants invoquent une "violation des règles d'interprétation des dispositions légales" au sens de l'art. 1 CC. Dans la mesure où les intéressés, bien qu'ils citent l'art. 1 CC, critiquent en réalité sous ce grief l'application du droit cantonal effectuée par la Cour de justice, sans toutefois ni invoquer l'arbitraire, ni exposer en quoi cet article aurait été interprété d'une manière contraire à l'art. 9 Cst., il ne sera pas entré en matière sur ce point (art. 106 al. 2 LTF; cf. supra consid. 2.1).

5.
Les recourants se plaignent de la violation du principe de l'égalité de traitement (art. 8 al. 1 Cst.). Ils se réfèrent aussi au "principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive".

5.1. En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. Selon les principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, 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, toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à disposition du contribuable (cf. ATF 142 II 197 consid. 6.1 p. 205; 141 I 235 consid. 7.1 p. 239; 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 ss).

5.2. En l'espèce, les recourants semblent soutenir que le fait de tenir compte de la totalité de leurs revenus mondiaux, dans le calcul de leur charge maximale selon l'art. 60 LIPP/GE, constituerait une violation du principe de l'égalité de traitement, dans la mesure où cela reviendrait à les traiter de la même façon qu'un couple ayant la totalité de ses revenus et de sa fortune dans le canton de Genève.
Cette argumentation perd de vue que, sous l'angle de la capacité contributive du couple, la circonstance que la rente perçue par le mari ne soit pas imposable en Suisse ne change rien au fait que l'intéressé dispose de ce revenu. En ce sens, du point de vue de l'égalité de traitement, ce qui compte est la situation économique globale des contribuables, qui doit être évaluée en fonction de l'ensemble des revenus de ceux-ci. En l'espèce, les recourants disposent des mêmes ressources et sont effectivement dans la même situation économique - sous l'angle de l'art. 60 LIPP/GE - qu'un couple ayant la même fortune et les mêmes revenus, imposables dans leur totalité dans le canton de Genève. A l'inverse de ce qu'affirment les intéressés, le principe de l'égalité de traitement ne serait pas respecté si leur charge maximale était calculée non pas sur la base de leurs revenus mondiaux (127'776 fr.), mais uniquement en fonction de leurs revenus genevois (60'176 fr.). En effet, dans ce cas, ils pourraient invoquer l'art. 60 LIPP/GE et profiter d'une charge maximale réduite (60% de 60'176 fr.), malgré une capacité économique supérieure à 60'176 fr., compte tenu du revenu perçu à l'étranger. Un tel système avantagerait au contraire indûment les
recourants, par comparaison avec des contribuables genevois touchant le même revenu imposable à Genève, mais ne bénéficiant pas de revenus supplémentaires venant de l'étranger.
Une conclusion différente ne pourrait entrer éventuellement en considération que dans le cas où la rente perçue de l'Etat français serait imposée par ce pays dans une mesure si élevée que les recourants, après déduction des impôts dus en France sur la rente en question, disposeraient effectivement de moins de ressources qu'un couple ayant la même fortune et les mêmes revenus imposables entièrement dans le canton de Genève. Cependant, les contribuables ne présentent pas la question de l'égalité de traitement sous cet angle et ne démontrent pas qu'ils se trouveraient dans une telle situation, alors qu'il leur appartenait de le faire, conformément aux exigences de motivation accrues de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. supra consid. 2.1). En outre, l'arrêt entrepris n'indique pas si et comment la rente perçue par le mari a été imposée en France.
Dans ces circonstances, le grief relatif à la violation du principe de l'égalité de traitement ne peut qu'être rejeté.

6.
Les recourants invoquent une violation de la "séparation des pouvoirs". Ils estiment que les juges cantonaux auraient retenu à tort l'existence d'une "lacune improprement dite" à l'art. 60 LIPP/GE. La Cour de justice aurait ainsi méconnu l'art. 91 al. 1 Cst./GE, "en substituant son propre jugement de valeur au droit en vigueur et, partant, en prenant la place du Grand Conseil genevois, seul à même d'établir les lois".

6.1. L'art. 91 al. 1 Cst./GE prévoit que "le Grand Conseil adopte les lois".
Le principe de la séparation des pouvoirs est garanti, au moins implicitement, par toutes les Constitutions cantonales et représente un droit constitutionnel dont peut se prévaloir le citoyen (ATF 134 I 313 consid. 5.2 p. 317). Il interdit à un organe de l'Etat d'empiéter sur les compétences d'un autre organe. Ce principe sauvegarde

le respect des compétences établies par la Constitution. Il appartient en premier lieu au droit public cantonal de fixer les compétences des autorités (ATF 138 I 196 consid. 4.1 p. 198).

6.2. D'après la jurisprudence, selon la conception traditionnelle qui découle notamment de la séparation des pouvoirs, il est en principe interdit au juge de combler des lacunes improprement dites, relevant de considérations de politique législative qui sortent de son champ de compétence (ATF 139 I 57 consid. 5.2 p. 60). En revanche, comme il l'a déjà été exposé (cf. supra consid. 3.2), en présence non d'une lacune improprement dite, mais d'un texte peu clair ou ambigu, rien ne s'oppose à ce que celui-ci puisse être interprété conformément aux règles générales d'interprétation.

6.3. En l'espèce, il n'est pas contesté que la LIPP/GE est une loi au sens formel, adoptée par le Grand Conseil genevois conformément à l'art. 91 al. 1 Cst./GE. Le point litigieux concerne ainsi l'interprétation effectuée par la Cour de justice de l'art. 60 LIPP/GE, laquelle, d'après les recourants, serait contraire au principe de la séparation des pouvoirs, en ce sens qu'elle reviendrait à combler une lacune improprement dite.
Le raisonnement des intéressés repose sur une prémisse erronée, selon laquelle le sens de l'art. 60 al. 1 LIPP/GE serait univoque, de sorte que la Cour de justice, en interprétant cette disposition, aurait corrigé à tort une base légale claire, mais "imparfaite". Or, comme il l'a déjà été relevé (cf. supra consid. 3.5), la notion de "revenu net imposable" de l'art. 60 al. 1 LIPP/GE est imprécise. Cet article ne contient ainsi aucune lacune improprement dite, mais seulement une expression ambiguë, que la Cour de justice a interprétée. Dans ces circonstances, on ne voit pas que l'autorité précédente aurait outrepassé ses compétences en violant le principe de la séparation des pouvoirs.
Il s'ensuit que le grief doit être écarté.

7.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable.
Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

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

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

3.
Le présent arrêt est communiqué au mandataire des recourants, à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève, à la Cour de justice du canton de Genève, Chambre administrative, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 11 novembre 2016
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Ermotti