

## **BGer 2C\_880/2008 vom 28. April 2009**

Bundesgericht, 2009-04-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_880\\_2008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_880_2008)

FR: TF 2C\_880/2008 du 28 avril 2009

IT: TF 2C\_880/2008 del 28 aprile 2009

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

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

#### **E. 1.2**

La conclusion tendant à l'annulation du bordereau d'impôt 2005 établi par l'Administration fiscale cantonale est irrecevable en raison de l'effet dévolutif du recours déposé auprès du Tribunal administratif (art. 54 al. 1 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001, LPFisc; RSGE D 3 17).

#### **E. 2**

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Par conséquent, il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et son application par les instances cantonales aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale.

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

#### **E. 3**

L'objet du litige porte sur l'art. 12 al. 2 LIPP-IV. D'après cette disposition de droit transitoire cantonal, les prestations périodiques provenant de la prévoyance professionnelle reçues jusqu'au 31 décembre 2001 ne sont imposables qu'à concurrence de: a) 75 pour cent si le contribuable a versé entièrement les cotisations sur lesquelles se fonde sa prétention; b) 90

pour cent si le contribuable n'a versé qu'en partie, mais au moins 20 pour cent des cotisations sur lesquelles se fonde sa prétention.

Le Tribunal administratif a jugé que l'art. 12 al. 2 LIPP-IV était conforme à l' art. 98 al. 4 LPP , ce que les recourants contestent.

#### **E. 4**

Les recourants invoquent à cet effet les art. 9 et 129 Cst. ainsi que l' art. 98 al. 4 LPP .

##### **E. 4.1**

L' art. 129 Cst. donne mandat à la Confédération, au titre de compétence législative obligatoire, de fixer les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes en prenant en considération les efforts des cantons en matière d'harmonisation. Elle ne constitue donc pas un droit fondamental que le citoyen peut invoquer en justice. Les principes de l'harmonisation fiscale

sont en revanche des auxiliaires d'interprétation des dispositions fiscales ( ATF 130 II 65 consid. 5.2 p. 72 ainsi que consid. 6.2 p. 77).

##### **E. 4.2**

Ils se plaignent aussi d'une violation de l'interdiction de l'arbitraire. A leur avis, la décision de ne plus accorder une réduction de la taxation de leur rente LPP, alors qu'une telle réduction leur avait été accordée jusqu'à fin 2001 consacrerait un cas d'arbitraire devant la loi qui, faute d'argument le justifiant, contredirait d'une manière choquante le sens de la justice et de l'équité. Ce grief se confond avec celui de la violation de l' art. 98 al. 4 LPP .

#### **E. 5**

Les recourants soutiennent que l'art. 12 al. 1 LIPP-IV viole l' art. 98 al. 4 LPP . A leur avis, le canton de Genève ne pourrait pas supprimer le régime d'exonération des anciennes rentes à partir du 1er janvier 2002.

##### **E. 5.1**

L' art. 98 al. 4 LPP prévoit des dispositions transitoires à l'introduction dès le 1er janvier 1987 de l'imposition complète des revenus provenant de la prévoyance professionnelle telle qu'elle est prévue par les art. 83 al. 2 LPP et, conformément à cet article, par l' art. 7 al. 1 LHID depuis le 1er janvier 2001 (en matière d'impôt fédéral direct par l' art. 22 al. 1 LIFD ). L' art. 98 al. 4 LPP concerne l'imposition des rentes de prévoyance professionnelle versées aux assurés de la génération d'entrée. Il prévoit que l' art. 83 LPP n'est pas applicable aux rentes et prestations en capital fournies par des institutions de prévoyance ou résultant d'autres formes de prévoyance, au sens des art. 80 et 82, lorsque ces prestations commencent à courir ou deviennent exigibles avant l'entrée en vigueur de l'art. 83 (lettre a) ou commencent à courir ou deviennent exigibles dans un délai de quinze ans à compter de l'entrée en vigueur de l'art. 83 et résultent de mesures de prévoyance prises antérieurement à l'entrée en vigueur (lettre b).

L'autorité précédente a considéré à bon droit que le régime transitoire applicable à la pleine imposition des rentes de la prévoyance professionnelle exigé par l' art. 7 LHID était régi par l' art. 98 al. 4 LPP (Message du Conseil fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III 1, p. 161).

## **E. 5.2**

La loi fédérale sur la prévoyance professionnelle a eu pour effet d'unifier le régime fiscal de la prévoyance professionnelle sur le territoire de la Confédération dès le 1er janvier 1985. Le modèle de la déduction complète des cotisations et de l'imposition complète des revenus provenant de la prévoyance professionnelle tel que le connaissait déjà le canton de Vaud bien avant le 1er janvier 1987 (date d'entrée en vigueur des dispositions fiscales; RO 1983 827) a été ancré dans les art. 80 ss LPP. Dans le message du 19 décembre 1975 du Conseil fédéral à l'appui d'un projet de loi sur la prévoyance professionnelle, l'imposition des prestations, qui n'était pas prévue par l'art. 34quater aCst., a été néanmoins considérée comme un corollaire logique de l'exonération des cotisations (FF 1975 I 117 ss, p. 185; cf. art. 34quater al. 5 aCst.). C'est à la lumière de ce contexte qu'il convient de comprendre l'art. 98 al. 4 LPP.

## **E. 5.3**

Afin de tenir compte du fait que les cotisations de certains assurés n'avaient pas été exonérées sur le plan cantonal et fédéral, ou ne l'avaient été que partiellement, l'art. 98 al. 4 LPP, comme l'a jugé à bon droit l'instance précédente, n'a imposé ni chiffres ni limites aux déductions admissibles, afin de tenir compte de la diversité des systèmes antérieurs au 1er janvier 1987. Toutefois, la corrélation expressément voulue par le législateur fédéral entre régime de déduction des cotisations et régime d'imposition des revenus provenant de la prévoyance professionnelle postulait que la mise en oeuvre de l'art. 98 al. 4 LPP par la Confédération et les cantons tienne compte du régime de déduction des cotisations antérieur au 31 décembre 1986 pour accorder l'exonération partielle aux rentes qui ont commencé à courir ou sont devenues exigibles avant le 1er janvier 1987 ou ont commencé à courir ou sont devenues exigibles avant le 1er janvier 2002 et résultent de mesures de prévoyance prises avant le 1er janvier 1987 (ci-après: les "anciennes rentes"). Le Tribunal fédéral a d'ailleurs confirmé cette nécessaire corrélation dans un obiter dictum à propos de l'art. 98 al. 4 LPP, en précisant que les cantons restaient libres d'imposer pleinement les prestations devenues exigibles pour la première fois avant le 1er janvier 2002, si, d'après leur législation fiscale, celles-ci étaient déjà pleinement imposées avant cette date (ATF 116 Ia 277 consid. 3c p. 282). Les cantons disposent donc d'une certaine marge de manoeuvre pour décider du montant de l'exonération qu'ils entendent accorder aux anciennes rentes ainsi que le taux d'imposition qu'ils souhaitent leur appliquer (art. 1 al. 3 LHID).

## **E. 5.4**

La lettre de l'art. 98 al. 4 LPP, qui ne contient que les termes "commencent à courir ou deviennent exigibles", ne précise pas de quelle manière il convient de mettre en oeuvre le délai transitoire de 15 ans.

### **E. 5.4.1**

Sur le plan fédéral, lors du débat sur l'adaptation de l'impôt fédéral direct à la loi sur la prévoyance professionnelle, les rapporteurs aux Chambres ont produit un tableau explicatif du régime transitoire de l'art. 98 al. 4 LPP, ("tel qu'il avait été voulu lors de l'adoption de la loi sur la prévoyance professionnelle"). Il en ressort que l'exonération partielle des anciennes rentes se poursuit au delà du 1er janvier 2002, même si l'assuré est entré dans un rapport de prévoyance entre 1985 et 1987 et que sa rente est devenue exigible le 31 décembre 2001, dernier jour du délai transitoire (BO CE 1984 p. 735 s.; BO CN 1985 p. 303, cf le cas 2c cité). C'est d'ailleurs la raison pour laquelle, après l'art. 155 AIFD, l'art.

204 LIFD continue d'exonérer partiellement les anciennes rentes de l'impôt fédéral direct reçues après le 1er janvier 2002, jusqu'à la fin du service de la rente (Gladys Laffely Maillard, Commentaire romand de la LIFD, n° 3 ad art. 204 LIFD ; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurich 2003, n° 8 ad art. 204 LIFD ).

#### **E. 5.4.2**

Sur le plan cantonal, une interprétation de l' art. 98 al. 4 LPP , qui a pour effet de soumettre à une pleine imposition dès le 1er janvier 2002 les anciennes rentes qui, comme dans le canton de Genève en l'espèce, ne connaissent pas le système vaudois, reste toutefois, comme l'a jugé à bon droit le Tribunal administratif, dans la marge de manoeuvre que l' art. 98 al. 4 LPP confère aux cantons ( ATF 116 Ia 277 consid. 3c p. 282). Il n'y a pas de raison d'empêcher les cantons, qui ne connaissent pas le système vaudois, de choisir une solution d'exécution de l' art. 98 al. 4 LPP qui ne passerait que par des déductions et non pas également par des solutions limitées dans le temps. Du moment que ces derniers disposent d'une marge de manoeuvre dans la fixation du montant de l'exonération, ils disposent également d'une telle marge pour décider si le montant de l'exonération est octroyé aussi longtemps que dure le service de la rente ou seulement pour une période de quinze ans, qui prend fin le 31 décembre 2001. Par conséquent, la solution du législateur fédéral sur le plan temporel ( art. 204 LIFD ; art. 155 AIFD ; cf. consid. 5.4.1 ci-dessus), considérée comme très schématique et particulièrement favorable aux contribuables (Rapporteur Stucky, BO CN 1985 p. 303, Rapporteur Jagmetti, BO CE 1984 p. 735), bien qu'également conforme à l' art. 98 al. 4 LPP , ne saurait être imposée aux cantons.

#### **E. 5.5**

En prévoyant que les prestations périodiques provenant de la prévoyance professionnelle reçues jusqu'au 31 décembre 2001 ne sont imposables qu'à concurrence de 75 pour cent si le contribuable a versé entièrement les cotisations sur lesquelles se fonde sa prétention et à concurrence de 90 pour cent si le contribuable n'a versé qu'en partie, mais au moins 20 pour cent des cotisations sur lesquelles se fonde sa prétention, l'art. 12 al. 2 LIPP-IV ne viole pas l' art. 98 al. 4 LPP .

#### **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, dans la mesure où il est recevable.

Succombant, les recourants doivent supporter un émolument judiciaire, solidairement entre eux ( art. 65 et 66 LTF ). Ils n'ont pas droit à une indemnité de partie ( art. 68 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.