

GE_GERICHTE ATA/477/2012 vom 31. Juli 2012

GE Cour de justice, 2012-07-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_477_2012

FR: GE_GERICHTE ATA/477/2012 du 31 juillet 2012

IT: GE_GERICHTE ATA/477/2012 del 31 luglio 2012

Regeste

Résumé: Les prestations d'assistance et le revenu minimum cantonal d'aide sociale (RMCAS) sont des aides financières de types différents, le but de ce dernier étant d'éviter que le justiciable ne doive recourir à l'assistance publique. Le RMCAS est une prestation accordée aux chômeurs en fin de droit et s'apparente à une indemnité pour perte de gain. Les bénéficiaires du RMCAS s'engagent à exercer une activité compensatoire d'utilité sociale, environnementale ou de formation professionnelle. Le RMCAS étant imposable tant en matière d'ICC que d'IFD, le recourant ne peut pas être exonéré de l'impôt sur le revenu.

Erwägungen

E. 19

juin 2007.

b. Le droit transitoire prévoit que les personnes qui ont reçu des prestations d'aide sociale prévues par la LRMCAS, au cours des six mois précédant l'entrée en vigueur de l'art. 58 al. 2 LIASI, peuvent bénéficier, pendant une durée de 36 mois, des prestations d'aide sociale prévues par la LRMCAS dans la mesure où elles en remplissent les conditions et si l'interruption du droit aux prestations n'a pas duré plus de six mois (art. 60 al. 3 LIASI).

c. Selon l'art. 1 LRMCAS, afin d'éviter de devoir recourir à l'assistance publique, les personnes qui sont au chômage et qui ont épuisé leurs droits aux prestations de l'assurance-chômage (régime fédéral et régime cantonal) ont droit à un revenu minimum cantonal d'aide sociale, versé par l'hospice, qui peut être complété par une allocation d'insertion.

d. Ont droit aux prestations d'aide sociale versées par l'hospice les personnes dont le revenu annuel déterminant n'atteint pas le revenu minimum cantonal d'aide sociale applicable (art. 4 LRMCAS).

e. L'art. 27 LRMCAS traite des contre-prestations et prévoit qu'en principe, le bénéficiaire des prestations sociales s'engage à exercer une activité compensatoire d'utilité sociale ou environnementale (al. 1). Cette activité fait l'objet d'un contrat établi entre le bénéficiaire et l'hospice (al. 2). L'activité de formation professionnelle est assimilée à l'activité compensatoire (al. 3). 4)

Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale : Arrêt du Tribunal fédéral

- 6/11 - A/3628/2009 2P.115/2003 du 14 mai 2004 ; ATA/377/2009 du 29 juillet 2009). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégagant de sa relation,

avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique : ATF 132 V 321 consid. 6 p. 326 ; 129 V 258 consid. 5.1 p. 263/264 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 133 III 175 consid. 3.3.1 p. 178 ; 125 II 206 consid. 4a p. 208/209 ; ATA/335/2012 du 5 juin 2012 ; ATA/422/2008 du 26 août 2008). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 et les arrêts cités). 5) a. Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), qui a abrogé notamment la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14). Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures à 2010 demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP).

b. Le cas d'espèce concernant l'année fiscale 2007, l'ancienne LIPP-IV est applicable.

c. Selon l'art. 1 aLIPP-IV, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions.

d. L'art. 10 aLIPP-IV prévoit une liste exhaustive des revenus exonérés de l'impôt, dont font partie les subsides provenant de fonds publics ou privés (let. d). 6) a. Le département des finances (ci-après : le département) établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (art. 25 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

b. Selon l'art. 26 al. 2 let. a LPFisc, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète en indiquant notamment tous les éléments du revenu, du bénéficiaire, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposables ou non. 7)

Selon la jurisprudence fondée sur l'ancien art. 21A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), la liste des revenus exonérés énumérés audit article est exhaustive (ATA/510/2004 du 8 juin 2004 ; ATA/118/1999 du 9 février 1999).

Dans la mesure où le législateur genevois n'a pas introduit le RMCAS au nombre des allocations, secours ou prestations visés

- 7/11 - A/3628/2009 par cet article, celui-ci est donc imposable comme n'importe quel autre revenu (ATA/118/1999 précité). 8)

Il ressort des travaux préparatoires relatifs à l'art. 10 let. d aLIPP-IV que « par subside, on entend la somme versée occasionnellement ou régulièrement à un particulier ou à un groupement à titre d'aide, de secours, de subvention. Les subventions provenant de fonds publics représentent en principe des participations à des frais. Dans la mesure où elles servent effectivement à réduire les frais en vue desquels elles ont été versées, elles ne constituent pas un revenu imposable » (MGC 2000/I 393).

De plus, « cette disposition n'implique pas de changement par rapport au régime légal actuel (LCP). Il convient toutefois de citer que si les allocations de naissance, les allocations familiales et les secours versés par l'Hospice général sont actuellement, en tout ou partie,

exonérés, ils seront dorénavant imposables. L'imposition des allocations familiales et de naissance trouve cependant une contrepartie dans le rabais d'impôt prévu par la LIPP V » (MGC 2000/VIII 7271).

S'agissant de la « formulation un peu ambiguë [du commentaire de l'art. 10 let. d aLIPP-IV], qui laisse entendre que toutes les prestations de l'Hospice général sont imposables », les travaux préparatoires précisent que « pour ce qui concerne le RMCAS, il est aujourd'hui imposable et il restera imposable. Pour ce qui concerne les prestations d'assistance, elles sont exonérées et resteront exonérées dans le régime de la LIPP » (MGC 2000/VIII 7421-7422). 9) a. Selon l'art. 16 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et l'art. 7 al. 1 ab initio de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques.

b. Les art. 24 let. d LIFD et 7 al. 4 let. f LHID prévoient que les subsides provenant de fonds publics ou privés sont exonérés de l'impôt. La liste des revenus exonérés figurant aux art. 24 LIFD et 7 al. 4 LHID est exhaustive (Y. NOËL, in Commentaire romand, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 1 et 2 ad art. 24 LIFD). 10) a. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les conditions suivantes doivent être remplies pour que l'exonération de l'art. 24 let. d LIFD soit applicable : - le bénéficiaire se trouve dans une situation de gêne (critère du besoin) ; - l'entité procède au versement dans le but de venir en aide à son bénéficiaire (critère de bienfaisance ou d'assistance) ;

- 8/11 - A/3628/2009 - le versement ne correspond pas à une contre-prestation exigée du bénéficiaire, ayant un caractère désintéressé et non onéreux (critère de la gratuité ; ATF 137 II 328 consid. 4.3 ; Y. NOËL, Chronique de droit fiscal, in JdT 2012 I p. 3 ss, pp. 5-6).

b. L'art. 24 let. d LIFD ne doit être appliqué qu'aux cas d'indigence avérée, afin de limiter l'inégalité de traitement constatée par la doctrine dans le fait d'exonérer les prestations d'assistance alors que les mêmes revenus provenant du travail demeurent imposables. Quoi qu'il en soit, le Tribunal fédéral est tenu d'appliquer le droit en vigueur (art. 190 Cst.). En interprétant l'art. 24 let. d LIFD, il veille à réduire autant que possible les inégalités de traitement que cette norme est susceptible d'engendrer (ATF 137 II 328 consid. 4.1 ; Y. NOËL, Chronique de droit fiscal, in JdT 2012 I p. 3 ss, p. 6).

c. L'exonération visée par l'art. 24 let. d LIFD ne couvre que les montants qui, additionnés entre eux et aux autres revenus perçus, ne dépassent pas le revenu déterminant fixé par la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI (LPC - RS 831.30). Toute prestation d'assistance qui dépasserait le montant du minimum d'existence selon la LPC est imposable pour la part qui en est supérieure (ATF 137 II 328 consid. 5.2 ; Y. NOËL, Chronique de droit fiscal, in JdT 2012 I p. 3 ss, p. 7 ; RDAF 2011 II p. 280 ss, p. 288). 11) Selon la doctrine relative à l'art. 24 let. d LIFD, « l'exonération des subsides représente en quelque sorte le pendant institutionnel à celle des donations entre individus. Comme le donataire, le bénéficiaire de subsides les reçoit à titre gratuit, sans contre-prestation ni contrepartie à fournir de sa part. Les textes allemand et italien sont plus explicites lorsqu'ils retiennent les termes d'Unterstützungen et de sussidi d'assistenza : l'exonération vise avant tout l'aide aux personnes défavorisées. Sont ainsi exonérés, pour des motifs socio-politiques, les subsides publics que sont les prestations complémentaires des assurances sociales (...), les montants d'aide sociale cantonale et communale et les

allocations pour impotents (...) » (Y. NOËL/CH. JAQUES, in Commentaire romand, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 27 ad art. 24 LIFD).

En d'autres termes, « il s'agit surtout des prestations de secours versées par des institutions publiques ou privées comme, par exemple, les allocations pour indigents (...) » (P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 5 ad art. 24 LIFD, p. 104). 12) De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation verticale, les principes applicables en matière d'IFD le sont également en droit cantonal (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_326/2008 du 23 septembre 2008 ; ATA/517/2010 du 3 août 2010 ; ATA/158/2010 du 9 mars 2010).

- 9/11 - A/3628/2009

Les développements doctrinaux et jurisprudentiels au sujet de l'art. 24 LIFD sont applicables mutatis mutandis à l'art. 10 aLIPP-IV (ATA/616/2006 du

E. 21

novembre 2006). 13) En l'espèce, le contribuable ayant bénéficié du RMCAS en 2007 notamment, il est soumis à la LRMCAS pour l'année fiscale litigieuse.

Il ressort des travaux préparatoires que les prestations d'assistance et le RMCAS sont des aides financières de types différents, le but de ce dernier étant justement d'éviter que le justiciable ne doive recourir à l'assistance publique. Il se justifie dès lors de les traiter différemment, notamment en matière fiscale.

Les travaux préparatoires mettent clairement en évidence que la volonté du législateur était d'imposer le RMCAS et d'exonérer les prestations d'assistance.

Le RMCAS est une prestation accordée aux chômeurs en fin de droit et s'apparente à une indemnité pour perte de gain. Ceux-ci s'engagent de leur côté à exercer une activité compensatoire d'utilité sociale, environnementale ou de formation professionnelle. Cette contre-prestation fait l'objet d'un contrat entre le bénéficiaire et l'hospice. En 2007, le contribuable a bénéficié du RMCAS et a exercé une activité compensatoire d'utilité publique auprès du service des tutelles d'adultes. La relation contractuelle liant l'intéressé et l'hospice exclut le caractère désintéressé et non onéreux du versement du RMCAS, dans la mesure où chacune des parties au contrat s'engage à exécuter une prestation : l'hospice verse le RMCAS et le bénéficiaire exerce une activité compensatoire. Partant, le RMCAS ne peut pas être exonéré de l'impôt sur le revenu. Il est donc imposable tant en matière d'ICC que d'IFD.

Au vu de ce qui précède, la jurisprudence de la juridiction de céans (ATA/118/1999 précité) sera confirmée. 14) Le recours sera admis, le jugement litigieux annulé et les décisions sur réclamation du 17 août 2009 rétablies. Vu la situation financière de M. N_____, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité.

* * * * *

- 10/11 - A/3628/2009

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