

GE_GERICHTE A/1083/2006 vom 24. November 2008

GE Cour de justice, 2008-11-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1083_2006

FR: GE_GERICHTE A/1083/2006 du 24 novembre 2008

IT: GE_GERICHTE A/1083/2006 del 24 novembre 2008

Regeste

IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL; REVENU; DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL); FORTUNE MOBILIÈRE; PRÉVOYANCE INDIVIDUELLE; INTÉRÊT(FRUIT CIVIL); INTÉRÊT RÉMUNÉRATOIRE; REVENU DE LA FORTUNE MOBILIÈRE(DROIT FISCAL) ; INTERPRÉTATION(SENS GÉNÉRAL) ; LACUNE(LÉGISLATION) ; PATER FAMILIAS ; SPÉCULATION ; ÉPARGNE ; OBLIGATION(PAPIER-VALEUR) ; DIVIDENDE(SOCIÉTÉ) ; ACTION(PAPIER-VALEUR) ; ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ; DÉPENS | LIPP-V.2.letd.ch1; aLCP.21.leth.ch5; LHI.9.al2.letg; LIFD.33.al1.letg

Volltext

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 24.11.2008
A/1083/2006 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale
24.11.2008 A/1083/2006 Ginevra Tribunal administratif de première instance en matière
fiscale 24.11.2008 A/1083/2006

IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL; REVENU; DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL); FORTUNE MOBILIÈRE; PRÉVOYANCE INDIVIDUELLE; INTÉRÊT(FRUIT CIVIL); INTÉRÊT RÉMUNÉRATOIRE; REVENU DE LA FORTUNE MOBILIÈRE(DROIT FISCAL) ; INTERPRÉTATION(SENS GÉNÉRAL) ; LACUNE(LÉGISLATION) ; PATER FAMILIAS ; SPÉCULATION ; ÉPARGNE ; OBLIGATION(PAPIER-VALEUR) ; DIVIDENDE(SOCIÉTÉ) ; ACTION(PAPIER-VALEUR) ; ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ; DÉPENS | LIPP-V.2.letd.ch1; aLCP.21.leth.ch5; LHI.9.al2.letg; LIFD.33.al1.letg

A/1083/2006 DCRI/544/2008 du 24.11.2008 (ICC) , REJETE Descripteurs : IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL; REVENU; DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL); FORTUNE MOBILIÈRE; PRÉVOYANCE INDIVIDUELLE; INTÉRÊT(FRUIT CIVIL); INTÉRÊT RÉMUNÉRATOIRE; REVENU DE LA FORTUNE MOBILIÈRE(DROIT FISCAL) ; INTERPRÉTATION(SENS GÉNÉRAL) ; LACUNE(LÉGISLATION) ; PATER FAMILIAS ; SPÉCULATION ; ÉPARGNE ; OBLIGATION(PAPIER-VALEUR) ; DIVIDENDE(SOCIÉTÉ) ; ACTION(PAPIER-VALEUR) ; ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ; DÉPENS Normes : LIPP-V.2.letd.ch1; aLCP.21.leth.ch5; LHI.9.al2.letg; LIFD.33.al1.letg En fait En droit Par ces motifs 544 POUVOIR JUDICIAIRE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS dans sa séance du 24 novembre 2008 a statué ainsi qu'il suit sur le recours formé le 23 mars 2006 par Madame Z___ contre une décision de l'administration fiscale cantonale du 6 mars 2006 (A/1083/2006 ICC). EN FAIT 1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) pour l'année 2004. 2. Madame Z___ (ci-après la contribuable ou la recourante) est domiciliée dans le canton de Genève. Elle est retraitée.

Elle est propriétaire d'un bien immobilier à Genève, sis rue T___ 3, et d'un immeuble dans le canton de Vaud. 3. Dans sa déclaration fiscale 2004 du 30 août 2005, la contribuable a indiqué un revenu brut de 61'056 F et une fortune brute de 720'393 F soit, après déductions, un revenu imposable de 45'542 F et une fortune imposable de 429'198 F. Elle a fait état de revenus mobiliers pour un montant de 4'445 F qu'elle a portés en déduction au titre d'intérêts échus de capitaux d'épargne (code 56.30). Elle a fait valoir sur cette base une déduction de 2'000 F (code 52.15 : max. admis pour ICC). La contribuable a produit un relevé des intérêts échus de capitaux d'épargne susmentionnés. Ceux-ci se décomposent comme suit : - UBS c/épargne : 477,60 F; - UBS cf. relevé : 307,50 F; - UBS cf. relevé : 3'656,55 F; - Fonds de rénovation : 3 F. En annexe à la formule « Etat des titres 2004 », la contribuable a produit les justificatifs des montants en cause, soit : - compte d'épargne UBS : 477,60 F; - compte personnel 60Plus UBS 243___ : 107,50 F; - UBS compte à terme 2% : 200 F; - compte personnel 60Plus UBS 265___ : 132,95 F; - Act. Nom Banque cantonale Vaudoise : 144 F; - Act. Nom. Lo Holding Lausanne-Ouchy SA Lausanne : 10 F; - Act. Nom. Swisscom SA Ittingen : 390 F; - Act. Nom. UBS SA : 2'979,60 F; - lettre de la régie Naef et Cie SA du 3.2.2005 relative au bien immobilier sis rue T___ 3 : mention d'une somme de 3 F à titre d'intérêts bruts du fonds de rénovation. 4. Le 21 décembre 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après l'administration ou la partie intimée) a adressé à la contribuable un bordereau de taxation ICC pour l'année fiscale 2004. Calculé sur la base d'un revenu imposable de 46'615 F au taux de 47'410 F et d'une fortune de 437'673 F au taux de 570'393 F, l'impôt s'est élevé à 5'775,10 F. L'administration a notamment appliqué une majoration et des frais sur acomptes provisionnels. 5. Par acte du 17 janvier 2006, posté le 18 janvier 2006, sous la plume de son mandataire, la contribuable a formé réclamation contre le bordereau précité. Elle a contesté le montant de la déduction appliquée au titre d'intérêts échus de capitaux d'épargne (code 52.15) et a demandé à ce qu'il soit ramené au montant de 4'000 F. Elle a exposé que l'on ne pouvait considérer comme intérêts échus de capitaux d'épargne les seuls rendements des comptes d'épargne (ou de dépôt) et des obligations (ou bons de caisse) émis par des personnes morales ayant leur siège en Suisse. Cette définition était trop restrictive, dès lors qu'il n'était pas fait mention dans la LIPP-V d'intérêts de carnet d'épargne ou d'obligation émis par des personnes morales ayant leur siège en Suisse. Au contraire, il était fait état « d'intérêts échus des capitaux d'épargne du contribuable ». Cette expression reprenait trait pour trait la notion retenue par l'article 9 alinéa 2 lettre g LHID. A ce propos, le message afférent à la LHID exposait que « par ce biais, on vise à soutenir dans la mesure du possible, la prévoyance individuelle ; en effet, en collaboration avec les cantons, la Confédération doit encourager, en application de l'article 34 quater alinéa 6 de la Constitution fédérale, la prévoyance individuelle notamment par des mesures fiscales et par une politique favorisant l'accession à la propriété ». La contribuable en a conclu que cet article constitutionnel ne visait pas à favoriser une prévoyance individuelle exclusivement réalisée par le biais d'obligations ou de comptes d'épargne. La contribuable a également contesté la majoration sur acomptes provisionnels, les frais de rappel sur acomptes provisionnels et le résultat de la répartition intercantonale effectuée sur les immeubles en cause. 6. Par décision sur réclamation du 6 mars 2006, l'administration a remis un bordereau rectificatif ICC 2004 tenant compte du coefficient de surestimation du bien immobilier sis à Genève pour la répartition intercantonale. Elle a maintenu la taxation pour le surplus. Elle a expliqué que seuls étaient déductibles les intérêts échus de capitaux d'épargne, et que les rendements des actions et du fonds de rénovation invoqués par la contribuable ne constituaient pas de tels intérêts. Selon le bordereau rectificatif de taxation

ICC 2004, calculé sur la base d'un revenu imposable de 46'615 F au taux de 47'410 F et d'une fortune de 430'563 F au taux de 570'393 F, l'impôt s'est élevé à 5'737,15 F. Selon l'avis de taxation annexé au bordereau, l'administration a porté en déduction un montant de 918 F au titre de primes d'assurance-vie et intérêts d'épargne (code 52.15). 7. Par acte du 20 décembre 2006, sous la plume de son mandataire, la contribuable a interjeté recours contre la décision du 6 mars 2006 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après la commission). Elle conclut à la déduction de 4'000 F au titre d'intérêts échus de capitaux d'épargne (code 52.15), ainsi qu'au versement d'une indemnité à titre de dépens. Elle explique que l'article 2 LIPP-V, relatif aux capitaux d'épargne, découle de l'article 9 alinéa 2 LHID, lequel se base sur l'article 102 [recte 111] de la Constitution fédérale [du 18 décembre 1999]. Or, la ratio legis de cette disposition ne saurait privilégier un type de placement au détriment d'un autre lorsque celui-ci se rapporte à la prévoyance individuelle. En tout état, la notion de capitaux d'épargne recouvre tous les placements visant à permettre au contribuable de se constituer une épargne pour le futur, notamment dans le cas de vieillesse. Il n'existe aucune limitation à ce que les comptes d'épargne bancaires soient les seuls véhicules permettant de constituer une épargne dans le futur. Le développement des fonds de placement ainsi que les actions sont une constituante de l'épargne des contribuables au sens du troisième pilier B. La notion de capitaux d'épargne repose sur celle d'épargne qui, selon l'usage actuel, consiste en l'ensemble des sommes mises en réserve ou employées à créer du capital. En conséquence, quelque soit le type d'investissement opéré par le contribuable, l'ensemble des biens mis de côté constitue son épargne. De plus, il y a lieu de se référer par analogie aux dispositions de la loi sur la prévoyance professionnelle et de ses ordonnances. Dans ce cadre, les actions et les placements collectifs (dont font partie les fonds de rénovation) sont considérés comme des placements d'épargne. En dernière analyse, la contribuable se plaint d'un égalité de traitement dans la mesure où une précédente décision de la commission (cause F. du 25.10.2004) consacrait une solution identique à celle qu'elle revendique. En ce qui concerne la notion d'intérêts échus, la recourante explique qu'elle vise ce que rapporte un capital placé, un prêt ou un placement. Ainsi, un épargnant peut soit prêter son argent à une banque ou à une personne, soit mettre à disposition son épargne dans le cadre d'une personne morale, la rémunération de son investissement se faisant par les gains réalisés par ceux-ci. L'intérêt d'un capital investi par un actionnaire est donc rémunéré par les profits réalisés par la société considérée. Lorsqu'une société verse un dividende, elle rémunère le placement de capital de ses actionnaires et confère un caractère d'échéance à cette rémunération. S'il n'y avait pas de dividendes, l'actionnaire n'aurait qu'une rémunération putative (gain en capital) tandis que par le biais du versement de dividendes, la rémunération a un caractère irréversible (intérêts échus). 8. Dans sa réponse du 30 novembre 2006, communiquée à la commission et transmise par celle-ci à la recourante, l'administration conclut au rejet du recours. Elle expose que la notion de capitaux d'épargne retenue par l'article 2 LIPP-V doit être interprétée à la lumière de l'ancien article 21 lettre h chiffre 5 LCP qui autorisait la déduction limitée des intérêts échus de capitaux d'épargne. En application de cette disposition et de la jurisprudence y relative, relèvent des capitaux d'épargne les comptes d'épargne ou de dépôt et les obligations ou bons de caisse émis par des personnes morales ayant leur siège en Suisse. Ce faisant, le législateur a visé exclusivement les intérêts à taux fixe, excluant ainsi le rendement de tout droit de participation. De plus, selon la loi sur la banque cantonale de Genève et le règlement concernant la garantie accordée aux dépôts d'épargne auprès de ladite banque, sont

considérés comme dépôts d'épargne et de prévoyance les livrets, les carnets de dépôts ou les comptes de même nature dont on ne peut pas disposer à vue de façon illimitée. En l'espèce, le compte de dividendes sur actions suisses de 2'979,60 F ne constitue pas de l'épargne sous forme de comptes bancaires/postaux ou de bons de caisse, à savoir des placements sûrs, garantis par la banque/poste et qu'il est possible en tout temps de retirer. Il en découle qu'il a été refusé à juste titre de déduire la somme précitée au titre d'intérêts échus de capitaux d'épargne. 9. Par lettre du 27 février 2007, la contribuable a informé la commission qu'elle maintenait son recours. EN DROIT A la forme Le recours, déposé en temps utile et dans les formes prescrites au sens de l'article 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; D 3 17) applicable en vertu de l'article 1 LPFisc, est recevable. Au fond La recourante conclut à la déduction d'une somme forfaitaire de 4'000 F au titre d'intérêts échus de capitaux d'épargne (code 52.15). Elle fait valoir à ce sujet des rendements d'un montant total de 4'445 F (code 56.30). Ceux-ci découlent d'un compte d'épargne, de comptes personnels, d'un compte à terme 2%, de dividendes d'actions et d'un fonds de rénovation immobilier. 1. A teneur de l'article 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid (LIPP-V; D 3 16), le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 2 à 8 LIPP-V. En application de l'article 2 lettre d LIPP-V, sont déductibles du revenu les versements effectués dans un but de prévoyance et les revenus des capitaux d'épargne dans la mesure ci-après : - les primes d'assurances sur la vie et les intérêts échus des capitaux d'épargne du contribuable, à concurrence de 1'500 F pour chaque époux vivant en ménage commun, respectivement 2'000 F pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé, séparé de corps ou de fait (ch. 1, 1 ère phr.). Ces limites sont portées au double lorsque le contribuable n'est pas affilié à une institution de prévoyance professionnelle ou de prévoyance individuelle liée (ch. 1, 2 e phr.); - cette déduction est augmentée de 750 F pour chaque charge de famille au sens de l'article 14 alinéa 5 LIPP-V (ch. 2, 1 ère phr.). 2. L'exposé des motifs afférent à l'article 2 lettre d chiffre 1 LIPP-V (MGC 2000 22/IV 3565, loi 8202) ne donne aucune définition de la notion de « capitaux d'épargne ». Il précise simplement que « cette possibilité de prévoyance n'est à nouveau offerte qu'aux personnes bénéficiant d'un revenu confortable ». Selon une jurisprudence établie du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre. 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, du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé, ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (ATF 129 V 258 consid. 5.1 p. 263/264 et les références citées). Les normes fiscales s'interprètent de la même manière et selon les mêmes règles que les autres domaines du droit administratif. L'administration et le juge sont cependant tenus de faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'ils interprètent des normes fiscales, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine. 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 31 II 567 consid. 3.4). L'interprétation de la loi peut révéler l'existence d'une lacune. Une lacune authentique (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. Quant à la lacune improprement dite, elle se

caractérisée par le fait que la loi offre une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite peut appeler l'intervention du juge (ATA/ 321/2006 du 13.6.2006, cause R.). 3. En l'occurrence, à défaut d'être suffisamment claire, la portée du terme « capitaux d'épargne » de l'article 2 LIPP-V peut être interprétée au regard de l'article 21 lettre h chiffre 5 de la loi générale sur les contributions publiques (aLCP; D 3 05) applicable jusqu'au 31 décembre 2000. D'un point de vue systématique, l'article 21 lettre h chiffre 5 aLCP est situé après les prescriptions concernant les déductions liées à une affiliation au 1^{er} pilier (chiffre 1), au 2^e pilier (chiffre 2) et au 3^e pilier lié (chiffre 3), qui sont des formes de prévoyance bénéficiant, sous forme d'allègements fiscaux, de l'appui de la Confédération (art. 34 quater al. 5 et 6 de la Constitution fédérale du 29 mai 1874, ci-après aCst. féd. - art. 1 al. 1 OPP3). Sous cet angle, il apparaît que le législateur, après avoir déterminé les déductions pour ces trois formes de prévoyance, s'est intéressé aux autres formes d'assurance, de manière à ce que les personnes affiliées à ces dernières ne soient pas injustement tenues à l'écart du système des déductions (ATA/811/2003 du 4.11.2003). La systématique de la loi confirme ainsi l'interprétation téléologique effectuée par le Tribunal administratif en vue d'assurer le maintien, dans une certaine mesure, du niveau de vie de ceux qui ne jouiraient pas, l'âge venu, d'une retraite (ATA du 23 septembre 1997, cause S. ; ATA du 7 septembre 1999, cause M.).

En définitive, l'article 21 lettre h chiffre 5 aLCP avait instauré depuis le 1^{er} janvier 1987 la défalcation du revenu du contribuable des primes d'assurances sur la vie et des intérêts échus de capitaux d'épargne. Il en résultait que les capitaux d'épargne concernaient exclusivement les comptes d'épargne ou de dépôt et les obligations ou bons de caisse émis par des personnes morales ayant leur siège en Suisse. Cela étant, suite à l'évolution des marchés financiers au cours de ces dernières années, les établissements bancaires ont proposé à leurs épargnants de nouveaux produits. C'est pour tenir compte de cette évolution que le législateur n'a pas repris dans le texte de l'article 2 LIPP-V, la définition de la notion de « capitaux d'épargne » de l'article 21 aLCP (DCCR 204/2004, cause B.). Cette solution relève donc d'une lacune proprement dite qu'il y a lieu de combler. L'article 2 lettre d chiffre 1 LIPP-V reprend dans sa substance le texte des articles 9 alinéa 2 lettre g de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14 ; LHID) et 33 alinéa 1 lettre g de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RS 642.11 ; LIFD). Or, les déductions visées par ces dispositions de droit fédéral correspondent à celles en vigueur sous le régime de l'Arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD ; art. 22 alinéa 1 lettre h AIFD ; Message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, ci-après Message du 25 mai 1983, FF 1983 III 1 ; Agner/Jung/Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 138, ad art. 33 LIFD). Il y a donc lieu de l'interpréter le droit cantonal applicable à la lumière de ces dispositions. Selon les travaux préparatoires de la LIFD, la déductibilité des primes d'assurances de capitaux ainsi que des intérêts de capitaux d'épargne vise à soutenir, dans la mesure du possible, la prévoyance individuelle dès lors qu'en collaboration avec les cantons, la Confédération doit encourager, en application de l'article 34 quater alinéa 6 aCst.féd.) [i.e. art. 111 al. 4 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999, ci-après Cst. féd. ; RS 101], la prévoyance individuelle, notamment par des mesures fiscales et par une politique favorisant l'accession à la propriété (Message du 25 mai 1983, p. 100). Le législateur a précisé à ce titre que l'article 34 quater alinéa 6 aCst. féd. portait sur un "encouragement" à épargner qui ne devait intervenir que lorsque

l'épargne visait un but de prévoyance (Message du Conseil fédéral concernant une nouvelle Constitution fédérale, du 20 novembre 1996, FF 1997 I 1 , p. 328). Selon la doctrine, la déduction combinée à concurrence d'un montant déterminé pour primes d'assurances et intérêts de capitaux d'épargne prévu par l'article 33 alinéa 1 lettre g LIFD constitue une déduction anorganique. Elle est destinée à soutenir la prévoyance individuelle (pilier 3B) conformément au mandat constitutionnel ancré à l'article 113 alinéa 3 Cst. féd. (Commentaire romand. Impôt fédéral direct, Yersin, Noël éd., 2007, ad art. 33 LIFD, p. 552, § 82). L'ancienne législation fédérale n'admettait pas, à titre d'intérêts de capitaux d'épargne, des dividendes ou des parts de bénéfice provenant d'actions ou de droits de participation analogues, voire des rendements de parts de fonds de placement (Masshardt/Gendre, Commentaire IDN, 1980, pp. 179 ss). Enfin, il importe de relever que le guide fiscal 2004 du canton de Genève (p. 34) précise que sont considérés comme intérêts échus de capitaux d'épargne les rendements de comptes d'épargne ou de dépôt et des obligations ou bons de caisse, qu'ils soient suisses ou étrangers. Une solution analogue est également consacrée par d'autres cantons. Ainsi, le canton de Vaud indique que les intérêts de capitaux d'épargne concernent les carnets d'épargne, les livrets de dépôts, les comptes courants, comptes postaux, les obligations suisses ou étrangères, les bons de caisse, les prêts hypothécaires ou autres ; il est souligné que sont exclus les rendements provenant d'actions, de fonds de placement et les autres produits similaires n'ayant pas le caractère d'épargne (guide fiscal 2004, code 480). Au vu de ce qui précède, il sera admis que par « capitaux d'épargne », le législateur entendait les placements du type *pater familias*, dont, entre autres, les fonds de placement en obligations et les obligations dans la mesure où ils sont dépourvus de caractère spéculatif (DCCR 204/2004, cause B. ; DCCR 37/2007, cause H.). En dernière analyse, les fonds considérés doivent donner droit à un revenu fixe et assurer l'obtention sur une certaine durée d'un rendement aussi constant que possible. Dans ce cadre, il a été jugé que les dividendes perçus d'une Sàrl ne relevaient pas d'intérêts de capitaux d'épargne car la rémunération de la part que le contribuable détenait dans la société ne correspondait pas à un intérêt fixe du capital investi mais variait en fonction des résultats de cette dernière (DCCR 29/1992, cause B.). Dans une lettre du 22 juillet 2005 adressée aux époux H., la division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre de l'administration fédérale des contributions, a rappelé que les coupons versés par les obligations font partie des intérêts d'épargne en précisant que le fait que les obligations soient détenues ou gérées directement par le contribuable, ou à travers un fonds de placement obligataire, ne joue aucun rôle. L'administration a souligné que les rendements de participations et les autres distributions ne rentrent pas, au contraire, dans la définition d'intérêts. La commission a jugé que les fonds de placement contenant exclusivement des obligations donnent droit à un revenu fixe, de sorte qu'ils représentent, au même titre que des obligations, des « capitaux d'épargne » dont les intérêts sont fiscalement déductibles (DCCR 192/2007 du 7.5.2007, cause B.). 4. De jurisprudence constante, le système fiscal genevois est fondé sur l'imposition de l'ensemble du revenu au sens large du terme. Les exonérations, exemptions, restitutions ou encore, comme en l'espèce, les déductions ont un caractère exceptionnel et doivent être expressément prévues par des dispositions qui appellent une interprétation restrictive. Il incombe à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 105 Ib 382 ; ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257). Ainsi, il appartient au contribuable de prouver que les conditions strictes lui permettant de bénéficier d'une déduction ou d'une

dérogation au principe général d'imposition sont réunies (Revue fiscale 1989 89; RDAF 1995 59; DCCR 79/2001 du 21.6.2001). Le fisc et le contribuable sont tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée du fardeau de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou des indices positifs contraires. L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables (ATF 2A.347/2002 du 2 juin 2003, consid. 2.1 et références citées). En conséquence, il incombe au contribuable de prouver que les intérêts de capitaux d'épargne dont il demande la déduction répondent à la définition limitative découlant de l'article l'article 2 lettre d chiffre 1 LIPP-V. 5. En l'espèce, la partie intimée a dûment admis en déduction la somme de 918 F, constituée des intérêts afférents aux avoirs suivants : compte d'épargne UBS (477,60 F), compte personnel UBS 243___ (107,50 F), compte UBS à terme 2% (200 F), compte personnel UBS 265___ (132,95 F). La nature de ces montants relève du champ d'application de l'article 2 lettre d chiffre 1 LIPP-V. D'autre part, les montants relatifs aux rendements d'actions nominatives de sociétés suisses (Banque cantonale Vaudoise : 144 F ; Lo Holding Lausanne-Ouchy SA Lausanne : 10 F ; Swisscom SA Ittingen : 390 F ; UBS SA : 2'979,60 F) ainsi qu'au fonds de rénovation immobilier (3 F), ne donnent pas droit à un revenu fixe . En tant que tels, il ne sauraient être admis en déduction. Dans la mesure où ils n'ont pas pour objectif l'obtention sur une certaine durée d'un rendement aussi constant que possible, les comptes de dividendes de ces actions ont un caractère spéculatif. Sous cet angle, ils ne constituent pas des capitaux d'épargne. De plus, le fonds de rénovation, par sa nature, n'a pas pour finalité l'épargne. Il ne saurait donc donner lieu à un rendement constitutif d'« intérêts de capitaux d'épargne ». Dans ces circonstances et au vu des considérations qui précèdent, la partie intimée a refusé à bon droit de porter en déduction, en vertu de l'article 2 lettre d chiffre 1 LIPP-V, les sommes précitées. A l'appui de ses conclusions, la recourante soutient que la notion d'intérêts échus vise ce que rapporte un capital placé, un prêt ou un placement ; tel serait le cas de l'intérêt d'un capital investi par un actionnaire. Ce moyen n'est pas fondé. L'intérêt rémunère un prêt. Il consiste en une prestation de l'emprunteur destinée à dédommager le prêteur pour la privation de son capital et déterminée d'après la somme prêtée et la durée du prêt (ATF 52 II 228). On ne saurait en aucun cas assimiler un investissement en actions à un prêt, l'investissement en actions ne comportant pas un rapport de dette, ni, partant, un dividende à un intérêt. En conséquence, les dividendes ne sauraient être assimilés à des intérêts de capitaux d'épargne. La recourante affirme être victime d'une inégalité de traitement par rapport à un contribuable dont la cause a fait l'objet d'une décision de la commission du 25 octobre 2004 (cause F.). Selon la jurisprudence, un justiciable ne saurait en principe se prétendre victime d'une inégalité de traitement au sens de l'article 29 alinéa 1 Cst. féd. lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors même que dans d'autres cas semblables, elle aurait reçu une fausse application ou n'aurait pas été appliquée du tout (ATF 115, Ia 83 ; 113 Ib 313 ; 113 Ia 456 ; 112 Ib 387 et jurisprudences citées ; Revue fiscale 1987 p. 91 ; ATA M.-M. du 5 juin 1991 ; W.-S du 24 janvier 1990 ; T. du 13 avril 1988 ; E. du 23 mars 1988 ; B. du 24 juin 1987 ; P.E. du 13 janvier 2004 ; Auer, L'égalité dans l'illégalité, ZBI : 1978, pp. 281 ss, 290 ss). Lorsqu'une autorité prend dans un cas concret une décision qui déroge à la loi, on ne saurait en déduire un droit, pour le justiciable qui se trouve dans la même situation, d'obtenir une décision qui déroge également à la norme légale (ATF 117 Ib 266 c. 3f, p. 270; 117 Ib 414 c. 8c p. 425). Toutefois, si l'autorité déroge à la loi, non pas dans quelques cas isolés, mais par une pratique constante, et que

tout porte à croire qu'elle ne se conformera pas à la loi dans le futur, le justiciable peut alors demander à être traité de manière semblable, c'est-à-dire à obtenir la faveur d'un traitement illégal. Ainsi, l'intérêt des personnes concernées à l'égalité de traitement ne l'emporte sur l'application de la loi que dans le cas où une autorité n'a pas l'intention de renoncer à sa pratique illégale (RDAF 1997 p. 388; DCCR 26/2008 du 28.1.2008). En l'espèce, la commission n'a pas rendu de décision le 25 octobre 2004 concernant un cas similaire à celui de la contribuable. En tout état, il n'apparaît pas que la pratique constante de la commission est d'accepter les déductions de dividendes sur actions suisses et de fonds de rénovation immobilier. La contribuable ne saurait ainsi se prévaloir d'une quelconque inégalité de traitement. 6. En conclusion, le recours est rejeté. La décision contestée est confirmée. 7. La recourante demande le versement d'une indemnité à titre de dépens. La juridiction administrative peut, sur requête, allouer à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables causés par le recours et qu'elle statue dans les limites établies par règlement du Conseil d'Etat, cela conformément au principe de proportionnalité, en application de l'article 87 alinéas 2 et 3 LPA applicable par analogie en vertu de l'article 52 alinéa 4 LPFisc. Elle peut allouer à une partie pour les frais indispensables occasionnés par la procédure, y compris les honoraires éventuels d'un mandataire, une indemnité de 200 F à 10'000 F, en application de l'article 6 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFEI ; E 5 10.03). Aucune indemnité n'est accordée au contribuable qui plaide en personne (ATA/164/2005 du 22 mars 2005, cause J.). La juridiction saisie dispose d'un large pouvoir d'appréciation, non seulement quant au principe de l'octroi d'une indemnité, mais aussi quant à sa quotité (ATA/383/2007 du 7 août 2007, cause V.). La décision fixant le montant des dépens n'a en principe pas besoin d'être motivée ; cependant, elle doit échapper au grief d'arbitraire (ATF 114 Ia 332 ; ATA/439/2007 du 27 août 2007, cause C.). Une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité ; il ne suffit pas que la motivation formulée soit insoutenable, il faut encore que la décision apparaisse arbitraire dans son résultat (ATF 128 I 177 consid. 2.1 ; ATA/645/2005 du 4 octobre 2005, cause G.). En l'occurrence, le recours a été rejeté. La contribuable ne saurait donc prétendre au versement d'une quelconque indemnité de procédure. 8. Vu l'issue de la cause, en application de l'article 52 LPFisc, l'émolument mis à la charge de la recourante est fixé à 500 F. PAR CES MOTIFS La commission cantonale de recours 1. déclare le recours recevable, 2. le rejette, 3. met à la charge de la recourante un émolument de 500 F, 4. communique la présente décision en copie avec accusé de réception : a) à la recourante, soit pour elle à son mandataire, b) à l'administration fiscale cantonale. Siégeants : Antoine Berthoud, président, Elisabeth Gabus-Thorens, vice-présidente, Damien Bonvallat, Laurence Dematriz, Yves Dupont, Cyril Mizrahi, Myriam Nicolazzi et Patrice Schaer, commissaires, Paolo Assaloni, Claude Burnier, Véronique Chevillard, Franco Curti, Michel Grandchamp et Zlatimir Wiese, secrétaires-juristes. Au nom de la commission cantonale de recours : Antoine Berthoud Claude Burnier Président Secrétaire-juriste La présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification (art. 53 LPFisc). L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant. Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties à la procédure.

Genève, le

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