

GE_GERICHTE A/1217/2009 vom 16. Februar 2010

GE Cour de justice, 2010-02-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1217_2009

FR: GE_GERICHTE A/1217/2009 du 16 février 2010

IT: GE_GERICHTE A/1217/2009 del 16 febbraio 2010

Erwägungen

E. 9

a. De l'avis de l'AFC, la déduction pour travail du conjoint doit être qualifiée de déduction à caractère social, et en aucun cas de déduction de nature socio-politique. Cette qualification entraîne comme conséquence que le canton de Genève bénéficie de la liberté d'aménager cette déduction comme il l'entend, par le biais du système du rabais d'impôt impliquant une réduction de l'impôt lui-même, au titre notamment du produit du travail des conjoints. Se référant aux travaux de Danielle YERSIN (L'impôt sur le revenu : étendue et limites de l'harmonisation, Archives de droit fiscal suisse, vol. 61, p. 297) ainsi qu'à l'art. 42 quinquies al. 2 de la Constitution fédérale du 29 mai 1874, l'AFC souligne que l'attribution à la Confédération de la compétence de légiférer en matière d'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes a laissé subsister la compétence des cantons de fixer les barèmes, les taux et les montants exonérés d'impôt, ainsi que le précise d'ailleurs explicitement l'art. 1 al. 3 LHID. b. D'un côté, le rabais d'impôt au titre du travail du conjoint s'apparente à un aspect du barème d'impôt ou des modalités de calcul de celui-ci, qui entre effectivement dans la compétence réservée aux cantons d'après l'art. 9 al. 4 LHID ou à un montant exonéré de l'impôt cantonal sur le revenu au sens de l'art. 1 al. 3 LHID. A bon droit, l'AFC relève à cet égard que la déduction prévue par cette disposition n'est pas comparable à l'ensemble des autres déductions qui figurent dans ce même article. Alors que les déductions énumérées à l'art. 9 al. 2 LHID visent des dépenses effectivement encourues par le contribuable comme les cotisations d'assurance-maladie, les frais médicaux, les dons ou encore les fais liés à un handicap, celle qui concerne le travail du conjoint est d'une autre nature, puisqu'elle n'implique pas de dépenses particulières et effectives de la part du contribuable. c. D'un autre côté toutefois, la déduction pour travail du conjoint est expressément énoncée à l'art. 9 al. 2 let. k LHID. A teneur de son interprétation littérale et historique, cette disposition impose que la déduction en cause soit directement défalquée du revenu imposable. L'interprétation que le Tribunal a conférée à l'art. 9 LHID a par ailleurs pour effet d'obliger les cantons à prévoir les déductions mentionnées par cette norme dans leur système fiscal. Dans l'arrêt qu'il a rendu le 6 novembre 2001 et par lequel il a censuré le système de plafonnement pour les déductions liées aux frais de maladie alors prévu par l'art. 4 al. 2 LIPP-V, le Tribunal fédéral a précisé que la réglementation des déductions sur le revenu au sens de l'art. 9 LHID présente à la fois un caractère exhaustif et obligatoire pour les cantons (ATF 128 II 66 consid. 4b p. 71). Ainsi, les dépenses d'acquisition du revenu (déductions organiques) sont définies à l'art. 9 al. 1 LHID, sans qu'une éventuelle réglementation cantonale divergente ou restrictive ne soit réservée. L'art. 9 al. 2 LHID donne pour sa part une liste exhaustive des déductions sociopolitiques autorisées. Les cantons ont l'obligation de reprendre ces déductions. Une compétence cantonale n'est réservée qu'à l'art. 9 al. 2 let. g, h, i et k LHID. Son étendue est expressément limitée au choix des montants des déductions et, s'agissant des frais de

maladie ou d'accident (let. h), au montant de la franchise. Pour le Tribunal fédéral, le caractère exhaustif de cette réglementation s'inscrit dans le cadre du mandat constitutionnel tracé par l'art. 129 al. 2 Cst. intimant au législateur fédéral d'harmoniser notamment l'objet de l'impôt, c'est-à-dire la définition du revenu imposable, dont les déductions sont un des éléments (ATF 128 II 66 consid 4b p. 71 et la référence à M. REICH, in Kommentar StHG, n. 1 ss ad art. 7 et n. 1 à 3 ad art. 9 LHID). Il faut ainsi constater qu'au regard de l'approche suivie par le Tribunal fédéral, la définition du revenu imposable au sens de l'art. 9 LHID n'est nullement assimilable, ni même comparable, à la détermination du barème ou à la mise en place d'un système de crédit d'impôt.

E. 10

a. Selon le rapport consacré à l'évaluation du passage de la LIPP-V à la LIPP, la déduction pour double activité des conjoints prévue à l'art. 9 al. 2 let. k LHID ne permet au législateur cantonal que de préciser le montant de la déduction, dont le principe et les modalités sont fixées par le droit fédéral. De l'avis des experts consultés dans le cadre de cette réforme législative, cette déduction se présente comme une déduction générale, qui ne tombe pas dans la marge de manœuvre réservée au législateur cantonal par la LHID. Or, en adoptant le système du rabais d'impôt, le législateur genevois ne s'est pas limité à fixer les montants de la déduction, mais il a également décidé d'introduire une telle déduction dans le calcul du rabais d'impôt. Par une telle décision, le législateur genevois s'est, selon les experts, éloigné du concept d'harmonisation verticale et a modifié les modalités de déduction fixées par le droit fédéral (SOGUEL/ECKERT/ HUGUENIN/SEMBOGLOU, op. cit., p. 169). La LHID prévoit en effet cette déduction comme une déduction générale, censée compenser les frais de ménage supplémentaires liés à une double activité des conjoints. La quotité de la déduction est laissée partiellement à la liberté des cantons, soit comme un montant fixe, soit à un pourcentage des revenus, avec plafond. Or, la législation genevoise a fait de cette déduction une déduction à caractère social, en prévoyant en particulier une déduction plus élevée pour les couples dont le revenu brut ne dépasse pas, à teneur de l'art. 14 al. 1 let. a LIPP-V, CHF 50'000.-. La valeur de cette déduction est également fonction de l'ensemble des composantes du montant déterminant, ce dernier n'ayant pas de lien direct avec les revenus bruts du couple, et encore moins avec les frais supplémentaires que la déduction pour double activité des conjoints est censée couvrir (SOGUEL/ECKERT/ HUGUENIN/SEMBOGLOU, op. cit., p. 170 et les références citées). Les experts ont tiré de ces constatations la conclusion qu'une telle modification excédait la marge de manœuvre laissée aux cantons par la LHID dans le domaine des déductions générales. Ils ont conclu sans ambiguïté à l'incompatibilité de la déduction pour double activité des conjoints au sens de l'art. 14 al. 1 let. a LIPP-V avec l'art. 9 al. 2 let. k LHID (SOGUEL/ECKERT/ HUGUENIN/SEMBOGLOU, op. cit., p. 170 et 178). b. Ce constat constitue l'une des raisons qui se trouvent à l'origine des travaux qui ont conduit à la modification de la législation genevoise sur l'imposition des personnes physiques et à l'abandon du système du rabais d'impôt adopté en votation populaire le 27 septembre 2009 (projet de loi sur l'imposition des personnes physiques 10199, du 16 janvier 2008, http://www.ge.ch/grandconseil/memorial/data/560409/48/560409_48_complete.asp).

E. 11

a. Au vu de ces éléments, force est de constater que le système du rabais d'impôt pour travail du conjoint au sens de l'art. 14 al. 1 let. a, deuxième phrase LIPP-V n'est pas compatible avec l'art. 9 al. 2 let. k LHID. D'une part, la norme en cause ne permet pas une

déduction directe sur le revenu imposable telle que l'impose la norme fédérale. Le rabais d'impôt se singularise en effet par le fait qu'il n'est pas déduit du revenu imposable, mais qu'il est porté en déduction de l'impôt afférent à ce revenu. D'autre part, pour certes entrer dans le mécanisme du barème et du mode de taxation mentionné par art. 9 al. 4 LHID, l'art. 14 al. 1 let. a deuxième phrase LIPP-V fait néanmoins obstacle à la mise en oeuvre du droit fédéral au sens de la jurisprudence relative à l'art. 49 al. 1 Cst. S'il est exact que les cantons demeurent compétents pour fixer le barème et les modalités de calcul de l'impôt, l'exercice de cette compétence ne saurait compromettre la correcte application du droit fédéral par des moyens qui entrent en conflit avec la réglementation exhaustive prévue par ce dernier au sens de la jurisprudence mentionnée ci-dessus (supra, consid. 4b). b. Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que la commission a jugé que la déduction pour travail du conjoint comprise dans le rabais d'impôt au sens de l'art. 14 al. 1 let. a, deuxième phrase LIPP-V contrevient à l'art. 9 al. 2 let. k LHID. Le recours doit par conséquent être rejeté sur ce point.

E. 12

a. Considérant que le rabais d'impôt de CHF 3'640.- pour travail du conjoint devait être porté directement en déduction du revenu imposable, la commission, suivant en cela les conclusions des époux C_____, a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation. La commission s'est fondée pour ce faire sur l'art. 72 al. 2 LHID. Cette disposition prévoit qu'à l'échéance du délai de huit ans accordé aux cantons pour adapter leur législation fiscale aux prescriptions du droit fédéral, ces dernières deviennent directement applicables. Le raisonnement de la commission ne saurait être suivi. Conformément à la jurisprudence, le principe de la légalité occupe une place centrale dans le domaine des contributions publiques. Le juge ne saurait, sous peine de violer le principe de la séparation des pouvoirs, s'écarter d'une interprétation qui correspond à l'évidence à la volonté du législateur, en se fondant, le cas échéant, sur des considérations relevant du droit désirable (de lege ferenda) ; autrement dit, le juge ne saurait se substituer au législateur pour imposer sa propre solution normative (ATF 130 II 65 consid. 4.2 p.72 et les autres références citées ; ATA/321/2006 du 15 juin 2006 consid. 4c). b. L'art. 72 al. 2 LHID sur lequel la commission s'est fondée pour imposer une déduction directe sur le revenu de CHF 3'640.- procède à cet égard d'une analyse manifestement erronée. L'application du droit fédéral en lieu et place du droit cantonal prévue par cette disposition n'est en effet possible que pour autant que la LHID contienne elle-même une réglementation suffisamment précise pour lier directement l'autorité chargée d'appliquer la loi, sans intervention préalable des instances politiques cantonales. Tel n'est, à l'évidence, pas le cas en l'occurrence : pour être prévue dans son principe, la déduction sur le produit du travail du conjoint que mentionne l'art. 9 al. 2 let. k LHID fait précisément l'objet d'un renvoi au droit cantonal, chargé d'en déterminer le montant. Comme le relève l'AFC, en l'absence de tout montant déterminé susceptible d'être déduit du revenu imposable, la LHID ne saurait être applicable par substitution puisqu'elle ne fixe elle-même aucun montant au titre de déduction de travail du conjoint. c. Ce constat s'impose d'autant plus que l'art. 72 al. 3 LHID habilite le gouvernement cantonal à adopter les mesures provisoires nécessaires en vue de l'application de la LHID dans l'hypothèse d'une incompatibilité entre la législation fiscale cantonale et le droit fédéral harmonisé. De fait, c'est au gouvernement cantonal que revient la compétence d'édicter, à titre transitoire, les dispositions nécessaires lorsque le droit cantonal vient à se trouver en contradiction avec le régime prévu par la LHID comme indiqué lors des travaux préparatoires qui ont conduit à l'adoption de cette loi (FF 1983 III

153 et 324 ; A. KNEUBÜHLER, *Durchsetzung der Steuerharmonisierung*, Archives de droit fiscal suisse, vol. 69, p. 235 et les autres références citées). Cette approche est celle qu'a suivie le Tribunal fédéral lorsque, statuant dans le cadre du contrôle abstrait de constitutionnalité des normes cantonales, il a déclaré que le système genevois de déduction des frais de maladie au sens de l'art. 4 al. 2 LIPP-V contrevenait à l'art. 9 al. 1 et al. 2 let. h LHID. Dans cette cause, le Tribunal fédéral a souligné qu'il appartenait au Conseil d'Etat genevois, conformément à l'art. 72 al. 3 LHID, de fixer le montant de la franchise mentionnée par l'art. 9 al. 2 let. h LHID jusqu'à l'adaptation de la disposition cantonale concernée par son auteur (ATF 128 II 66 consid. 5 p. 73). Le texte clair de l'art. 72 al. 3 LHID, tel qu'interprété et appliqué par le Tribunal fédéral, fait ainsi obstacle à la solution retenue par la commission. d. Il résulte de ce qui précède que la commission ne dispose d'aucune compétence pour imposer d'elle-même un nouveau motif de déduction sur le revenu des époux C_____ au titre de travail du conjoint et introduire de ce fait une rupture fondamentale dans l'équilibre complexe existant entre la détermination du revenu imposable, la nature et le montant des déductions admissibles et la fixation du rabais d'impôt tels que les connaît la législation fiscale genevoise. Le recours exercé par l'AFC doit par conséquent être admis et la décision attaquée annulée sur ce point. e. Il appartiendra au Conseil d'Etat d'adopter, conformément à l'art. 72 al. 3 LHID, les mesures requises par la mise en œuvre de la déduction pour travail du conjoint au sens de l'art. 9 al. 2 let. k LHID, les époux intimés n'ayant aucun droit à obtenir par voie judiciaire la transformation du rabais d'impôt prévu à l'art. 14 al. 1 let. a, deuxième phrase LIPP-V en une défalcation portée directement sur leur revenu. La cause sera par conséquent communiquée au Conseil d'Etat en vue de fixer les bases destinées à permettre une nouvelle taxation des époux intimés par l'AFC.

E. 13

a. Conformément à l'art. 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), le Tribunal administratif prend sa décision après instruction du recours. Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, il peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. b. Il est apparu, durant l'instruction du recours, que la totalité des revenus perçus par les époux C_____ durant l'exercice fiscal 2005 n'a pas été déclarée. La rubrique consacrée aux allocations familiales ne comporte en effet qu'une somme de CHF 1'200.- correspondant aux montants perçus durant les mois de janvier à mars 2005, alors que le couple a deux enfants âgés de moins de seize ans pour lesquelles il perçoit mensuellement CHF 400.- sur la base de l'art. 8 al. 2 de la loi sur les allocations familiales du 1^{er} mars 1996 (LAF - J 5 10). La somme mentionnée par les époux C_____ dans la rubrique idoine de la déclaration et telle que retenue dans le bordereau ICC 2005 (code 11.20) ne concerne ainsi que le quart du montant que ces derniers sont censés avoir perçu en application de la disposition précitée. Informés de cet élément, les époux C_____ ont été invités à se prononcer à son sujet, comme le permet l'art. 54 LPFisc, au cours de l'audience de comparution personnelle qui s'est déroulée le 10 novembre 2009. Le 30 novembre 2009, ils ont produit une attestation de la caisse d'allocations familiales interprofessionnelle de la Fédération des Entreprises romandes. Daté du 24 novembre 2009, ce document indique que les époux intimés ont reçu CHF 3'200.- au titre des allocations familiales durant la période couvrant les mois d'avril à novembre 2005. Aucune explication n'est fournie en ce qui concerne le mois de décembre 2005. c. Au vu de ce qui précède, la taxation des époux C_____ devra être modifiée par l'AFC afin de tenir compte des allocations familiales que ceux-ci ont effectivement perçues

durant l'exercice fiscal 2005 pour leurs deux enfants, soit en principe CHF 4'800.-, et non seulement CHF 4'400.-. Il appartiendra à l'AFC de recueillir les explications de ces derniers sur les raisons pour lesquelles l'attestation de leur caisse d'allocations familiales n'indique aucun versement pour le mois de décembre 2005. d. A cet égard, les époux C_____ font valoir à tort que la question du revenu issu des allocations familiales ne serait pas liée à l'objet du litige et que des conclusions nouvelles seraient irrecevables en application de l'art. 69 LPA. Comme le Tribunal administratif a eu l'occasion de le souligner, l'art. 54 LPFisc déroge, dans le domaine spécifique du droit fiscal, à la réglementation du pouvoir de décision de la juridiction administrative qu'énonce de manière générale l'art. 69 al. 1 LPA. L'art. 54 LPFisc permet ainsi au Tribunal administratif d'aller au-delà des conclusions des parties, le cas échéant au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués (ATA/682/2004 du 31 août 2004 consid. 7b ; Benoît BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 423 et 431).

E. 14

a. Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être partiellement admis et la décision de la commission annulée en tant qu'elle accorde aux époux intimés une déduction de CHF 3'640.- sur leur revenu imposable au titre de l'ICC 2005. b. L'arrêt sera communiqué au Conseil d'Etat pour qu'il adopte, conformément à l'art. 72 al. 3 LHID, les mesures destinées à mettre en œuvre, dans le cas d'espèce, la déduction énoncée à l'art. 9 al. 2 let. k LHID. c. Le dossier sera renvoyé à l'AFC pour qu'elle procède à une nouvelle taxation sur la base des mesures prises par le Conseil d'Etat, les allocations familiales versées aux époux C_____ durant l'année 2005 étant pour le surplus intégrées à la taxation sur la base de l'art. 54 LPFisc. d. Le recours sera par contre rejeté en tant qu'il remet en cause le raisonnement tenu par la commission au sujet de l'incompatibilité de l'art. 14 al. 1 let. a, deuxième phrase LIPP-V avec l'art. 9 al. 2 let. k LHID. e. Les époux C_____ n'obtiennent gain de cause que sur le constat d'absence de conformité de l'art. 14 al. 1 let. a, deuxième phrase LIPP-V avec l'art. 9 al. 2 let. k LHID. L'ensemble de leurs autres conclusions est rejeté, en particulier celle visant à défalquer directement de leur revenu un montant de CHF 3'640.- au titre de déduction pour travail du conjoint. Leur taxation ICC 2005 est en outre modifiée à leur désavantage au sens de l'art. 54 LPFisc. Compte tenu de ces éléments, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à leur charge. Aucune indemnité ne leur sera allouée (art. 87 LPA). f. Aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC (art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). * * * * *

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