

GE_GERICHTE A/2444/2011 vom 8. Oktober 2012

GE Cour de justice, 2012-10-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2444_2011

FR: GE_GERICHTE A/2444/2011 du 8 octobre 2012

IT: GE_GERICHTE A/2444/2011 del 8 ottobre 2012

Regeste

DÉDUCTION(SENS GÉNÉRAL); EXONÉRATION FISCALE; BÉNÉFICIAIRE DE RENTE; RENTE DE VIEILLESSE; ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ; ÉGALITÉ DANS L'ILLÉGALITÉ | LIPP.40.a11 ; LIPP-V.14.a12 ; LHID.9 ; LHID.7.a14

Volltext

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 08.10.2012
A/2444/2011 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale
08.10.2012 A/2444/2011 Ginevra Tribunal administratif de première instance en matière
fiscale 08.10.2012 A/2444/2011

DÉDUCTION(SENS GÉNÉRAL); EXONÉRATION FISCALE; BÉNÉFICIAIRE DE RENTE; RENTE DE VIEILLESSE; ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ; ÉGALITÉ DANS L'ILLÉGALITÉ | LIPP.40.a11 ; LIPP-V.14.a12 ; LHID.9 ; LHID.7.a14

A/2444/2011 JTAPI/1229/2012 du 08.10.2012 (ICC) , ADMIS Descripteurs :
DÉDUCTION(SENS GÉNÉRAL); EXONÉRATION FISCALE; BÉNÉFICIAIRE DE RENTE; RENTE DE VIEILLESSE; ÉGALITÉ DE TRAITEMENT ; ÉGALITÉ DANS L'ILLÉGALITÉ Normes : LIPP.40.a11 ; LIPP-V.14.a12 ; LHID.9 ; LHID.7.a14 En fait En droit Par ces motifs RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE POUVOIR JUDICIAIRE
A/2444/2011 ICC JTAPI/1229/2012 JUGEMENT DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE du 8 octobre 2012 dans la cause Madame A___ C___ et Monsieur B___ C___ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE (Impôts cantonal et communal 2010) EN FAIT 1. Le présent litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 2010.![endif]>![if> 2. Dans leur déclaration fiscale 2010, A___ C___ et B___ C___ (ci-après les contribuables ou les recourants) ont indiqué sous rubrique "prestations sociales" des rentes de sécurité sociale (SSA) des États-Unis totalisant 21'609 fr. et ont fait valoir une déduction pour bénéficiaires de rentes AVS-AI de 11'500 fr., ainsi qu'une déduction forfaitaire de 2'500 fr. pour des frais liés au handicap.![endif]>![if> 3. Par bordereau de taxation daté du 23 mai 2011, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a fixé leur ICC 2010 à 2'911 fr. 95 sur la base d'un revenu imposable de 48'747 fr. et d'une fortune imposable de 205'710 fr.![endif]>![if> 4. Par courrier du 31 mai 2011, les contribuables ont formé réclamation contre le bordereau précité, au motif que l'administration n'avait tenu compte ni de la déduction pour les frais liés au handicap, ni de celle pour bénéficiaires de rentes AVS-AI.![endif]>![if> 5. Par décision et bordereau rectificatif datés du 27 juin 2011, l'administration a admis la déduction du montant forfaitaire de 2'500 fr. pour les frais liés au handicap, mais a refusé la déduction pour bénéficiaires de rentes AVS-AI, au motif qu'elle n'était accordée qu'aux seuls bénéficiaires de rentes AVS-AI suisses.![endif]>![if> Ce faisant, l'administration a fixé l'ICC à 2'473 fr. sur la base d'un revenu imposable de 46'235 fr. et d'une fortune

imposable de 205'710 fr. 6. Par acte du 24 juillet 2011, le contribuable a saisi le Tribunal administratif de première instance (ci-après le tribunal) d'un recours contre cette décision, faisant valoir que la limitation de la déduction aux bénéficiaires de rentes AVS-AI suisses uniquement n'apparaissait nulle part dans la loi, de sorte que cette décision avait un caractère discriminatoire et allait à l'encontre des principes du droit fiscal international et des conventions internationales.!

7. Dans sa réponse du 20 décembre 2011, l'administration a conclu au rejet du recours, se prévalant du fait que le texte de l'article 40 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 prévoyait expressément que seuls les bénéficiaires de rentes AVS-AI au sens des lois fédérales y relatives avaient droit à la déduction consacrée. Les recourants, au bénéfice de rentes de la sécurité sociale américaine, ne remplissaient pas cette condition. Par ailleurs, la décision n'était pas discriminatoire, car la déduction avait été refusée aux recourants non pas en raison de leur nationalité, mais parce qu'ils n'étaient pas au bénéfice d'une rente suisse.!

EN DROIT 1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 115 et 116 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).!

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'article 49 LPFisc.!

3. Sous la rubrique consacrée aux déductions sociales, l'article 40 alinéa 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit que les époux vivant en ménage commun dont l'un d'eux remplit les conditions exigées pour bénéficier d'une rente au sens de la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS) ou de la loi fédérale sur l'assurance-invalidité (LAI) ont droit à une déduction d'un montant maximal de 10'000 fr. Cette déduction est portée à un montant maximal de 11'500 fr. lorsque l'autre époux est également bénéficiaire d'une rente de l'assurance-vieillesse et survivants ou de l'assurance-invalidité. La déduction est octroyée pour autant que le revenu net avant la déduction prévue à l'article 37 n'excède pas 92'000 fr., et décroît comme suit :

Revenu déterminant Déduction fr. fr.
simple (un époux rentier) fr. majorée (deux époux rentiers) fr. 0 à 57'500 10'000 11'500
57'501 à 65'200 8'000 9'200 65'201 à 73'600 6'000 6'900 73'601 à 82'200 4'000 4'600 82'201 à 92'000 2'000 2'300 4. Les déductions sociales sont le reflet du principe de la capacité contributive, car elles visent à cerner de plus près la situation personnelle et familiale du contribuable. Une déduction sociale a pour but de prendre en considération le statut social du contribuable et son influence sur la capacité contributive de l'intéressé (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3e édition 2007, p. 155).!

5. Dans le cadre des anciennes lois fiscales (LIPP-I à LIPP-V), applicables aux périodes fiscales 2001 à 2009, l'article 14 alinéa 2 LIPP-V prévoyait, sous le rabais d'impôts, une déduction analogue, réservée aux rentiers AVS-AI.!

6. Dans deux décisions du 24 novembre 2008 (DCRI/513/2008 et DCRI/514/2008), l'ancienne Commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après la commission), dont les compétences ressortissent actuellement au tribunal, s'est prononcée sur la portée de l'article 14 alinéa 2 LIPP-V et sur la possibilité d'appliquer cette disposition à des personnes au bénéfice d'un régime de sécurité sociale différent.!

7. La première d'entre elles portait sur le cas d'une employée de l'Organisation des Nations Unies à la retraite qui avait perçu, en 2005, une pension du Fonds des Nations Unies. Il a été jugé qu'il ne se justifiait pas de traiter de manière différente un rentier AVS d'une personne percevant une rente de vieillesse d'une

autre institution sociale, aucun intérêt public ne s'opposant à ce que ces deux personnes bénéficient du même traitement. Ainsi, une personne ayant atteint l'âge légal de la retraite et dont les revenus étaient modestes devait pouvoir bénéficier du rabais d'impôt complémentaire au même titre qu'un rentier AVS. L'autre affaire a conduit la commission à adopter la même solution dans le cas d'une personne au bénéfice d'une rente de l'IATA. Bien qu'elle ne disposât pas d'une rente AVS, celle-ci a donc été mise au bénéfice de l'art. 14 al. 2 LIPP-V. Dans ces deux décisions, la commission a laissé ouverte la question de la compatibilité de l'article 14 alinéa 2 LIPP-V avec la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), considérant que le rabais d'impôt accordé aux seuls rentiers AVS-AI était quoi qu'il en soit contraire au principe de l'égalité de traitement. Elle a relevé en particulier que l'exposé des motifs du projet de loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) du 5 septembre 2006 (PL 9903) présenté par le Conseil d'Etat prévoyait la suppression du rabais d'impôt pour rentiers AVS-AI en raison de son incompatibilité avec la LHID, car il ne pouvait pas être qualifié de déduction sociale échappant à l'harmonisation fiscale et était contraire au principe constitutionnel d'égalité de traitement. Plus précisément, le Conseil d'Etat avait exposé que le montant additionnel pour le calcul du rabais d'impôt réservé aux rentiers AVS-AI était la rémanence de la déduction sur rentes AVS-AI prévue auparavant par la LCP. Alors que les déductions sociales étaient accordées en fonction de différents aspects, pris en compte de façon schématique, le montant additionnel s'adressait aux rentiers AVS-AI. Il était motivé par la source du revenu et son octroi était très étroitement lié à la perception de ce revenu. Il ne pouvait dès lors être qualifié de déduction sociale échappant à l'harmonisation fiscale. Au demeurant, une déduction sociale devait refléter des coûts supplémentaires effectifs liés au statut d'une catégorie particulière de la population, les personnes âgées par exemple, et être limité dans sa quotité. Le montant additionnel devait plutôt être qualifié d'exonération (totale ou partielle) des rentes AVS-AI; or, une telle exonération ne figurait pas dans la liste exhaustive des revenus exonérés fixée par la LHID. En conséquence, le rabais d'impôt pour rentiers AVS-AI devait être considéré comme incompatible avec la LHID, de sorte que le projet de loi en prévoyait la suppression. Il n'était pas non plus compatible avec le principe constitutionnel d'égalité de traitement, dès lors qu'il instituait en faveur d'une certaine catégorie de contribuables (les rentiers AVS-AI) une diminution de la charge fiscale qui ne se justifiait pas au regard du principe de l'imposition selon la capacité contributive. Finalement, le législateur a décidé de maintenir la déduction pour rentiers AVS-AI à l'article 40 LIPP. Se pose dès lors toujours la question de sa compatibilité avec la LHID. 7.

La LHID désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit. La LHID fixe de manière contraignante pour les cantons les déductions générales (art. 9 al. 2 LHID) et les exonérations (art. 7 al. 4 LHID), qui sont énumérées de manière exhaustive dans ces dispositions. Les cantons ne conservent qu'une autonomie très restreinte, définie à l'article 9 al. 4 LHID, dont la teneur est la suivante : " On n'admettra pas d'autres déductions. Les déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal sont réservées ". En ce domaine, la LHID laisse une liberté totale aux cantons. Cela étant, ceux-ci doivent tout de même se conformer à l'esprit et au but visé par l'art. 9 LHID. Ce n'est pas la terminologie (" déduction sociale ") utilisée par le législateur qui est déterminante, mais bien le but et la fonction de la déduction en cause (X. OBERSON, op. cit. , p. 156). Selon la jurisprudence (ATF 128 II 66 , consid. 4b), il ressort de la lettre de l'article 9 LHID que les déductions autorisées sur le revenu - a

contrario, la marge de liberté restant aux cantons en cette matière - y sont réglées exhaustivement. Ainsi, les dépenses d'acquisition du revenu (déductions organiques) sont définies à l'alinéa 1 sans qu'une éventuelle réglementation cantonale divergente ou restrictive ne soit réservée. L'alinéa 2 donne une liste exhaustive des déductions sociopolitiques autorisées. L'alinéa 3 indique les déductions incitatives en matière de protection de l'environnement, d'économie d'énergie et de restauration de monuments historiques que les cantons peuvent prévoir. L'alinéa 4 stipule qu' on n'admettra pas d'autres déductions , sous réserve des déductions pour enfants et des autres déductions sociales de droit cantonal. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a précisé, en substance, qu'une déduction sociale était en principe sans relation avec des dépenses particulières, qu'elle prenait en compte le statut social du contribuable et devait établir un équilibre entre divers groupes de contribuables (consid. 4c). Enfin, les exonérations sont énumérées exhaustivement à l'article 7 alinéa 4 lettres a à l LHID (ATF 128 II 66 , consid. 4b). Elles ont trait à des revenus spécifiques. 8.

Le texte de l'article 40 LIPP stipule très clairement que la déduction ne s'adresse qu'aux bénéficiaires de rentes au sens de la LAVS ou de la LAI. Il faut en conclure que les bénéficiaires de rentes de vieillesse ou d'invalidité d'autres institutions ou de pays étrangers ne peuvent bénéficier de cette déduction. En ne s'adressant qu'aux seuls bénéficiaires de rentes AVS-AI, cette déduction ne peut être qualifiée de déduction sociale échappant à l'harmonisation fiscale. En effet, elle ne prend pas en considération le statut social d'une catégorie particulière de la population, comme les personnes âgées ou les personnes handicapées, ainsi que l'influence de ce statut sur la capacité contributive des intéressés. Au contraire, cette déduction est motivée par la source du revenu (les rentes AVS-AI) et est étroitement liée à la perception de ce revenu. En soi, cette déduction ne permet donc pas d'établir un équilibre équitable entre divers groupes de contribuables. Elle ne répond pas à la définition d'une déduction sociale relevant de la compétence cantonale, bien que le législateur l'ait classée, selon la systématique de la loi, dans cette rubrique. En l'état, cette "déduction" doit plutôt être qualifiée d'exonération (totale ou partielle) des rentes AVS-AI. Or, une telle exonération ne figure pas dans la liste exhaustive des revenus exonérés selon la LHID. En tant qu'il ne s'applique qu'aux rentiers AVS-AI, l'article 40 LIPP est ainsi incompatible avec la LHID, de sorte qu'en principe, il ne devrait pas s'appliquer (cf. art. 49 al. 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève 2011, n° 367 p. 121 et n° 472 p. 156). Dans ces conditions, dès lors que l'administration applique de façon systématique cette disposition (et il ressort de sa réponse du 20 décembre 2011 qu'elle continuera vraisemblablement de le faire tant que la loi ne sera pas modifiée) et, ainsi, accorde toujours cette " déduction " aux rentiers AVS-AI, mais qu'elle l'a refusée aux recourants, ceux-ci ont fait l'objet d'une inégalité de traitement. 9.

Le principe de la légalité de l'activité administrative prévaut en principe sur celui de l'égalité de traitement. En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité devant la loi lorsque celle-ci est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle aurait été faussement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas (ATF 126 V 390 , consid. 6a p. 392 et les références citées). Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question. Le citoyen ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévéra dans l'inobservation de la loi (ATF 127 I 1 , consid. 3a p. 2 s. ; 125 II 152 , consid. 5 p. 166 ; 122 II 446 , consid. 4a p. 451 s. et les arrêts cités). Il faut encore que l'autorité n'ait pas respecté la loi selon une pratique constante, et non pas

dans un ou quelques cas isolés (ATF 132 II 485 , consid. 8.6 p. 510 ; 127 I 1 , consid. 3a p. 2 ; 126 V 390 , consid. 6a p. 392 et les arrêts cités), et qu'aucun intérêt public ou privé prépondérant n'impose de donner la préférence au respect de la légalité (ATF 123 II 248 , consid. 3c p. 254 ; 115 Ia 81 , consid. 2 p. 83 et les références).!

Compte tenu de ce qui a été exposé plus haut et au vu de la pratique et des intentions de l'administration, il ne se justifie pas de traiter de manière différente un rentier AVS-AI d'une personne percevant une rente d'une autre institution ou d'un autre pays, aucun intérêt public ou privé ne s'opposant à ce que ces deux personnes soient traitées de la même

manière.!

Il découle de ce qui précède que les recourants, au bénéfice d'une rente américaine et dont le revenu déterminant est inférieur à 57'500 fr., doivent également pouvoir bénéficier de la déduction de 11'500 fr. prévue à l'article 40 alinéa 1 LIPP, au même titre qu'un rentier AVS-AI. Ils peuvent donc se prévaloir de l'exception au principe de l'interdiction de l'égalité dans l'illégalité. 11. En conclusion, le recours sera admis et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle décision de taxation dans le sens des

considérants.!

12. Les recourants, qui obtiennent gain de cause, seront dispensés du paiement d'un émolument (art. 52 al. 1 LPFisc et 87 al. 1 LPA), de sorte que leur avance de frais de 500 fr. leur sera restituée.!

PAR CES MOTIFS LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE 1. déclare le recours recevable;!

2. l'admet;!

3. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants;

!

4. dit qu'il n'est pas perçu d'émolument;!

5. ordonne la restitution aux recourants de l'avance de frais, soit 500 fr.;!

6. dit que, conformément aux articles 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de droit public de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant;!

7. communique le présent jugement à:!

a. B__ C__ et A__ C__;! b. l'Administration fiscale cantonale.!

Siégeant: Yves JOLIAT, président, Philippe EHRENSTRÖM et Patrice SCHAER, juges assesseurs. Au nom du Tribunal: Le président Yves JOLIAT Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties. Genève, le Le greffier