

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1731/2006-ICC

ATA/38/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 26 janvier 2010

en section

dans la cause

Madame K_____

représentée par Me Michel Lambelet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 9 mars 2009 (DCCR/179/2009)

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2004.
2. Madame K_____, ressortissante des Etats-Unis née le _____ 1922, est divorcée et domiciliée à Genève.
3. Dans sa déclaration fiscale 2004, Mme K_____ a mentionné des revenus bruts ascendant à CHF 52'659.- (recte : 52'579.-). Ces revenus étaient composés d'une rente AVS (CHF 8'800.-), d'une rente de la prévoyance professionnelle (CHF 26'590.-) ainsi que de revenus immobiliers (CHF 17'189.-). La fortune s'élevait à CHF 704'000.-.
4. Le 21 février 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié à Mme K_____ un bordereau ICC 2004 d'un montant de CHF 6'713,60. L'impôt était calculé sur la base d'un revenu net de CHF 41'984.- et d'une fortune nette de CHF 397'000.-.

S'agissant du calcul du rabais d'impôt, le bordereau retenait un montant déterminant de base de CHF 15'000.- (code 100.10). Le montant additionnel du rabais d'impôt pour la rente AVS correspondait à la rente déclarée, soit CHF 8'800.- (code 100.50). Le montant admis pour le calcul du rabais d'impôt s'élevait ainsi à CHF 23'800.-, le rabais d'impôt proprement dit ascendant à CHF 2'065,10.
5. Agissant par l'intermédiaire de son conseil, Mme K_____ a formé le 22 mars 2006 une réclamation contre le bordereau précité en contestant le montant additionnel du rabais d'impôt pour la rente AVS.

L'AFC devait appliquer un rabais d'impôt additionnel de CHF 10'128.-, correspondant au 40 % du montant maximum de la rente applicable à la catégorie d'ayant droit à laquelle appartenait la contribuable, et non un montant de CHF 8'800.-. Mme K_____ contestait également la limitation du montant additionnel du rabais d'impôt au montant de la rente perçue prévue à l'art. 14 al. 2 dernière phrase 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, du 22 septembre 2000 (LIPP-V - D 3 16).
6. L'AFC a rejeté la réclamation le 13 avril 2006. Le montant additionnel du rabais d'impôt retenu pour la rente AVS était conforme à l'art. 14 al. 2 dernière phrase LIPP-V.
7. Le 9 mai 2006, Mme K_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission). Le

système du rabais d'impôt et la fixation d'un rabais additionnel pour les rentiers AVS étaient contraires, d'une part, à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et, d'autre part, au principe d'égalité de traitement. Elle concluait, à titre principal, à ce que la commission déclare le système du rabais d'impôt contraire au droit fédéral et à ce que le bordereau du 21 février 2006 soit déclaré nul et non avenue. Subsidiairement, la commission était invitée à dire que l'art. 14 al. 2 dernière phrase LIPP-V contrevenait au principe d'égalité de traitement et à annuler la dernière phrase de la disposition en cause. Cela fait, l'AFC était invitée à émettre un nouveau bordereau en tenant compte, dans le calcul du rabais d'impôt, d'un montant de CHF 10'128.- correspondant à 40 % d'une rente AVS complète de CHF 25'320.-.

8. Le 15 novembre 2006, l'AFC a conclu principalement au rejet du recours et, subsidiairement, à l'annulation de la déduction personnelle et supplémentaire pour rentiers AVS de Mme K_____.

En invoquant, à titre liminaire, l'incompatibilité du système du rabais d'impôt avec la LHID, la recourante avait choisi une bien curieuse manière de défendre ses intérêts. Si l'incompatibilité alléguée était effectivement constatée, la déduction personnelle de CHF 15'000.- et la déduction complémentaire de CHF 8'800.-, dont elle avait bénéficié au titre du rabais d'impôt, seraient annulées. Elle s'exposerait alors à une péjoration de sa taxation.

S'agissant du grief d'égalité de traitement, la recourante ne démontrait pas le caractère excessif de la différence de traitement dont elle se prévalait par rapport aux autres rentiers AVS au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Même si le montant additionnel du rabais d'impôt était déclaré incompatible avec la LHID, elle n'aurait aucun droit à prétendre au même traitement illégal que celui accordé à un tiers, en vertu du principe selon lequel il n'y a pas d'égalité dans l'illégalité. L'attitude de la recourante était enfin contradictoire. Elle invoquait le principe d'égalité pour obtenir un rabais d'impôt identique à celui d'un rentier AVS ayant touché une rente complète, alors même qu'elle n'avait perçu qu'une rente partielle de CHF 8'800.-.

9. Après avoir sollicité un second échange d'écritures, Mme K_____ a répliqué et persisté dans ses conclusions le 1^{er} février 2007. En adoptant la LIPP-V, le législateur avait exprimé la volonté de faire bénéficier l'ensemble des retraités modestes d'une déduction sociale et non seulement les rentiers au bénéfice d'une rente AVS. Elle demandait à être mise au bénéfice de la même déduction que celle qui était accordée aux retraités disposant d'une rente AVS complète. Si le système du rabais d'impôt était déclaré incompatible avec la LHID et supprimé, il s'ensuivrait une modification de l'art. 10 LIPP-V. Les déductions supprimées devraient être réintroduites dans le calcul de l'impôt.

10. Le 2 février 2007, la commission a transmis la réplique de la recourante à l'AFC et invité cette dernière à se prononcer sur le projet de loi sur l'imposition des personnes physiques du 6 septembre 2006 tendant notamment à l'abolition du rabais d'impôt (PL 9903), en particulier sur les considérants relatifs au principe d'égalité de traitement à l'origine de cette modification législative.

11. Le 16 mars 2007, l'AFC a relevé que la réplique de la recourante ne contenait pas d'éléments nouveaux. Persistant dans ses conclusions tendant au rejet du recours, elle a indiqué que l'existence du projet de loi précité était impropre à justifier l'inapplication de la loi en vigueur dans le cas d'un litige relatif à l'ICC 2004.

12. La commission a rejeté le recours le 9 mars 2009. Dans son principe, le système du rabais d'impôt correspondait à une déduction sociale, qui entrainait dans la définition du barème d'impôt réservée à la compétence des cantons au sens de l'art. 1 al. 3 LHID. Il était à ce titre conforme au droit fédéral, la question de la compatibilité du rabais d'impôt additionnel pour rentiers AVS au sens de l'art. 14 al. 2 LIPP-V avec la LHID pouvant rester ouverte en l'occurrence.

En prévoyant que, dans tous les cas, les montants additionnels du rabais d'impôt étaient limités au montant de la rente imposable, l'art. 14 al. 2 dernière phrase LIPP-V traitait de manière identique tous les rentiers qui percevaient une rente inférieure au montant additionnel. La disposition était par conséquent conforme au principe d'égalité de traitement. Elle avait été correctement appliquée en l'espèce, l'AFC ayant limité le montant du rabais d'impôt additionnel à celui de la rente AVS effectivement touchée par la recourante, soit CHF 8'800.-.

13. Le 14 avril 2009, Mme K_____ a recouru auprès du Tribunal administratif. Contestant l'application de l'art.14 al. 2 LIPP-V, elle conclut sous suite de dépens à l'annulation de la décision de la commission et à l'octroi, dans le calcul du rabais d'impôt, d'un montant complémentaire de CHF 10'128.-, équivalant à 40 % d'une rente entière AVS de CHF 25'320.-.

A l'appui de son raisonnement, la recourante s'est référée à deux décisions rendues le 24 novembre 2008 par la commission cantonale de recours en matière d'impôts. Dans ces deux affaires, il a été admis qu'une personne ayant atteint l'âge de la retraite et dont les revenus étaient modestes pouvait bénéficier du rabais d'impôt complémentaire au même titre qu'un rentier AVS.

14. L'AFC a conclu le 5 juin 2009 au rejet du recours. La recourante fondait son raisonnement sur deux décisions concernant des situations tout à fait différentes du cas d'espèce. Les affaires jugées le 24 novembre 2008 portaient en effet sur l'assimilation, sur le plan fiscal, aux rentiers AVS de personnes au bénéfice d'un régime social autre, comme le fonds de pension des Nations Unies ou la fondation

IATA. Il n'était pas possible d'inférer de ces deux décisions que le montant maximum de la déduction de la catégorie de rentes considérées devait être octroyé si les rentes AVS étaient inférieures au montant du rabais complémentaire. En l'occurrence, l'AFC et la commission avaient simplement confirmé que la déduction à laquelle pouvait prétendre la recourante était limitée au montant de la rente perçue par cette dernière, conformément à l'art. 14 al. 2 dernière phrase LIPP-V.

15. Les parties ont été informées le 11 juin 2009 que l'instruction était terminée et qu'en l'absence de requête complémentaire de leur part au 26 juin 2009, la cause était gardée à juger.
16. Le 15 juin 2009, la commission a déposé son dossier et persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

EN DROIT

1. Interjeté le dernier jour du délai utile devant la juridiction compétente et selon les formes prévues par la loi, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 17 al. 3 et 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2.
 - a. La loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Cette loi unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la LHID. A teneur de son art. 69 al. 1 let. e, elle abroge la LIPP-V. La LIPP abolit, en particulier, le régime du rabais d'impôt et le remplace par un système de déductions fiscales applicables au revenu et à la fortune (http://www.ge.ch/grandconseil/memorial/data/560409/48/560409_48_complete.asp).
 - b. Conformément à son art. 71, la LIPP est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. D'après son art. 72 al. 1, elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.
 - c. Le litige concernant l'ICC 2004, c'est à l'aune du régime juridique mis en place par la LIPP-V que le cas d'espèce doit être examiné.

3. a. D'après l'art. 10 al. 1 LIPP-V, l'impôt total de base dû sur la totalité du revenu est égal à la somme de l'impôt dû sur chaque franc de ce revenu, après les déductions autorisées, moins le rabais d'impôt.

Le rabais d'impôt est défini à l'art. 14 LIPP-V. Cette disposition fixe le montant déterminant de base du rabais d'impôt (al. 1), le rabais additionnel pour les rentiers AVS (al. 2), les charges de famille (al. 3) et les frais de garde (al. 4 et 5).

b. S'agissant des personnes remplissant les conditions exigées pour bénéficier d'une rente AVS, l'art. 14 al. 2 LIPP-V prévoit que pour les contribuables mariés, célibataires, veufs, divorcés, séparés de corps ou de fait, les montants déterminants sont augmentés de :

a) 50 % du montant maximum de la rente attribuable à la catégorie d'ayants droit à laquelle appartient le contribuable, lorsque les autres revenus imposables totaux ne sont pas supérieurs à une fois et demie le montant de la rente maximum ;

b) 40 % du montant maximum de la rente attribuable à la catégorie d'ayants droit à laquelle appartient le contribuable, lorsque les autres revenus imposables totaux sont supérieurs à une fois et demie le montant de cette rente maximum sans cependant en atteindre le double ;

c) 30 % du montant maximum de la rente attribuable à la catégorie d'ayants droit à laquelle appartient le contribuable, lorsque les autres revenus imposables totaux sont supérieurs au double de cette rente maximum sans cependant en atteindre le triple.

Dans tous les cas visés par l'art. 14 al. 2 LIPP-V, les montants additionnels du rabais d'impôt sont limités au montant de la rente imposable.

4. a. En l'espèce, il n'est pas contesté que la situation de la recourante tombe sous le coup de l'art. 14 al. 2 let. b LIPP-V. Les revenus bruts totaux imposables, autres que la rente AVS qu'elle a perçue durant l'exercice fiscal 2004, sont en effet supérieurs à une fois et demie le montant de la rente maximum, sans en atteindre le double.

b. La critique de la recourante porte uniquement sur la mise en œuvre de l'art. 14 al. 2 LIPP-V. Elle prétend avoir droit à un rabais d'impôt de CHF 10'128.-, équivalant au 40 % d'une rente entière AVS – laquelle s'élevait à CHF 25'320.- lors de la période fiscale considérée –, par opposition au rabais de CHF 8'800.- qui lui a été appliqué. Elle se réfère, à l'appui de son argumentation, à deux décisions rendues le 24 novembre 2008 par la commission et fait valoir que, depuis l'entrée en force de ces décisions, les personnes ayant atteint l'âge légal de la retraite et dont le revenu est modeste sont mises au bénéfice du rabais d'impôt complémentaire alloué aux rentiers AVS. Elle souligne à cet égard que

les contribuables en question peuvent ne pas être rentiers AVS ou bénéficier d'une rente AVS réduite.

L'AFC conteste l'approche de la recourante au motif que les précédents auxquels celle-ci se réfère ne sont pas transposables au cas d'espèce, l'art. 14 al. 2 LIPP-V ayant pour le surplus été correctement appliqué. L'objet du litige porte ainsi sur une somme de CHF 1'328.-, correspondant à la différence de rabais d'impôt complémentaire entre CHF 10'128.- et CHF 8'800.-.

5. a. La première décision de la commission citée par les parties 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 de CHF 34'611.- (décision CCR/514/2008 du 24 novembre 2008).

En l'occurrence, 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 soient traitées de la même manière. Ainsi, une personne ayant atteint l'âge légal de la retraite et dont les revenus sont modestes doit pouvoir bénéficier du rabais d'impôt complémentaire au même titre qu'un rentier AVS. Dans cette affaire, le montant additionnel du rabais d'impôt a été arrêté à CHF 10'320.-, les revenus de la personne concernée au sens de l'art. 14 al. 2 let. b LIPP-V s'élevant à CHF 29'116.-.

Une autre affaire, également jugée le 24 novembre 2008, a conduit la commission à tenir le même raisonnement dans le cas d'une personne au bénéfice d'une rente de l'IATA. Bien qu'elle n'ait pas disposé d'une rente AVS, cette personne a été mise au bénéfice de l'art. 14 al. 2 LIPP-V au même titre qu'un rentier AVS. Dans ce cas, le rabais d'impôt complémentaire n'a toutefois pas été attribué, les revenus de l'intéressée, soit CHF 59'328.-, s'avérant supérieurs au montant permettant aux rentiers AVS d'en bénéficier (décision CCR/513/2008).

- b. Le cas d'espèce est différent de ces deux précédents. Alors que les deux affaires précitées portaient sur la possibilité d'assimiler, sur le plan fiscal, aux rentiers de l'AVS des personnes au bénéfice d'un régime de sécurité sociale différent – une telle assimilation ne découlant pas expressément de l'art. 14 al. 2 LIPP-V –, il n'est pas contesté que le statut fiscal de la recourante tombe clairement sous le coup de cette disposition.

Contrairement à ses allégations, on ne saurait inférer des deux décisions précitées que le montant maximum de la déduction de la catégorie de rentes considérées (soit CHF 10'320.-) devrait systématiquement être octroyé au lieu du montant des rentes effectivement perçues si ces dernières s'avéraient inférieures au montant du rabais complémentaire prévu par la loi.

c. En l'espèce, la rente AVS qu'a perçue la recourante s'élève à CHF 8'800.-. Partant, il tombe sous le sens que le montant du rabais complémentaire crédité sur son bordereau ICC 2004 ne saurait excéder cette somme. L'art. 14 al. 2 in fine LIPP-V prévoit sans ambiguïté que dans tous les cas, les montants additionnels visés par l'alinéa en question sont limités au montant de la rente imposable.

L'AFC, tout comme la commission, ne pouvaient par conséquent que prendre acte de cette situation et confirmer que la déduction complémentaire à laquelle pouvait prétendre la recourante au titre du rabais d'impôt au sens de l'art. 14 al. 2 LIPP-V était limitée au montant de la rente AVS effectivement versée à cette dernière, soit CHF 8'800.-. Les autres aspects de la décision attaquée n'étant pas remis en cause par la recourante, ils n'ont pas à être examinés par le tribunal de céans (art. 65 al. 2 et 69 al. 1 LPA).

6. Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Un émoulement de CHF 750.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 avril 2009 par Madame K_____ contre la décision de la commission de cantonale de recours en matière administrative du 9 mars 2009 ;

au fond :

le rejette ;

met un émoulement de CHF 750.- à la charge de la recourante ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Junod, juge, M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i.:

F. Rossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :