

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2403/2008 ICC

DCCR/239/2010

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 15 février 2010

dans la cause

Monsieur T___

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(Impôt cantonal et communal 2005)

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 2005.
2. T___ (ci-après le contribuable ou le recourant) est domicilié à Genève. Il est séparé et père de trois enfants nés en 198X, 198X et 199X, qui, selon le registre de l'Office cantonal de la population, sont domiciliés avec leur mère à B___.

Il est propriétaire d'un immeuble sis à la rue D___ à Genève et copropriétaire pour moitié d'un immeuble sis à la rue de M___ à Genève.

3. Dans sa déclaration fiscale 2005, le contribuable a déclaré un revenu imposable de 109'260 fr. Il a notamment fait valoir une déduction pour des pensions alimentaires à hauteur de 42'141 fr. ainsi qu'un montant additionnel pour charges de famille de 10'131 fr.

S'agissant des immeubles dont il est propriétaire, il a déduit du produit locatif l'impôt immobilier complémentaire de 4'561 fr. pour l'immeuble de la rue D___ et de 1'600 fr. pour l'immeuble de la rue de M___.

4. Par bordereau de taxation ICC 2005 du 27 août 2007, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a retenu un revenu imposable de 145'881 fr. et une fortune imposable de 3'198'762 fr., et fixé l'impôt à 67'227 fr. 75. Elle n'a pas admis le montant additionnel pour charges de famille.
5. Le 11 septembre 2007, le contribuable, par l'intermédiaire de son mandataire, a formé réclamation contre la taxation précitée. Il reproche à l'administration de ne pas avoir tenu compte du montant additionnel pour charges de famille et d'avoir modifié le montant des charges et frais d'entretien d'immeuble ainsi que celui des frais bancaires en oubliant de tenir compte des frais générés par son activité indépendante.
6. Par décision sur réclamation du 16 juin 2008, l'administration a remis au contribuable un bordereau rectificatif. Elle a pris note du fait que les immeubles devaient être considérés comme appartenant au patrimoine commercial. Elle a admis les investissements à l'exception de l'amortissement de 600 fr. non justifié et de l'impôt immobilier complémentaire non déductible sur le plan cantonal. Par ailleurs, elle a relevé que, conformément à la circulaire n° 7 de l'Administration fédérale des contributions du 20 janvier 2000, si une contribution d'entretien est versée par l'un des parents, le barème réduit et la déduction sociale pour enfant ne sont admis que pour celui des parents qui perçoit la contribution d'entretien.
7. Par acte du 26 juin 2008, le contribuable a recouru contre la décision précitée auprès de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Il expose que, dans la mesure où il détient l'autorité parentale conjointe sur ses trois enfants mineurs, il doit être mis au bénéfice d'une demi-charge de famille, soit de la somme de 10'131 fr. au titre de montant déterminant pour le rabais d'impôt. Il relève que la circulaire n° 7 de l'Administration fédérale des contributions du 20 janvier 2000 s'applique uniquement au niveau fédéral dès lors qu'il n'y a pas de précision dans la LIFD concernant le mode de partage des charges de famille lorsque plusieurs personnes en ont la charge.

S'agissant de la déductibilité des impôts immobiliers complémentaires, le contribuable, se fondant sur un arrêt du Tribunal fédéral du 7 juin 2007 (cause 2A.640/2006), relève que les frais d'entretien d'immeuble constituent des frais d'acquisition du revenu immobilier déductibles, que l'impôt foncier fait partie des frais d'entretien expressément stipulé dans l'Ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992. Il indique qu'il s'est acquitté d'un impôt foncier de 6'160 fr., soit 4'560 fr. d'impôt immobilier complémentaire pour l'immeuble de la rue D___ et 1'600 fr. pour l'immeuble de la rue de M___, que cet impôt est une taxe immobilière représentant un impôt réel dont le droit fédéral prévoit la déductibilité. Sur le plan cantonal, l'article 1 du règlement de la LIPP-V prévoit la déductibilité de tous les frais dont la déduction est autorisée dans le cadre de l'impôt fédéral direct à l'exception des taxes immobilières représentant des impôts réels qui ne peuvent être déduits. Cette base réglementaire est contraire à l'article 9 LHID ainsi qu'à la Constitution fédérale.

Il conclut, avec suite de dépens, à ce qu'il soit mis au bénéfice d'un montant de 10'131 fr. à titre de charge de famille et d'une déduction de l'impôt immobilier complémentaire dont il s'est acquitté pour l'année fiscale 2005, de 6'160 fr., à l'annulation du bordereau de taxation et à ce que l'administration soit invitée à établir un nouveau bordereau dans le sens précité.

8. Dans sa réponse du 27 janvier 2009, l'administration relève que le Tribunal administratif a confirmé qu'un contribuable qui n'a pas la garde de ses enfants ne peut bénéficier du montant additionnel pour charge de famille. Par ailleurs, ladite juridiction a implicitement admis l'application de la Circulaire n°7 de l'Administration fédérale des contributions pour l'impôt cantonal et communal. Elle constate que, dans le présent cas, le recourant affirme détenir l'autorité parentale partagée sur ses enfants mais qu'il n'allègue ni ne prouve être au bénéfice d'un droit de garde sur ces derniers. En conséquence, il ne saurait prétendre à une charge de famille et son recours est infondé sur ce point.

L'administration observe ensuite qu'il ressort de l'exposé des motifs de l'article 6 alinéa 4 LIPP-V que l'impôt réel sur la possession immobilière (impôt immobilier complémentaire) de même que les travaux apportant une plus-value ne sont pas déductibles. De plus, l'article 9 lettre e LIPP-V prescrit que les impôts de la Confédération, des cantons et des communes sur le revenu, sur les gains immobiliers

et sur la fortune, ainsi que les impôts fonciers et les impôts étrangers analogues ne sont pas déductibles. L'article 1 alinéa 1 RIPP-V n'est donc pas contraire à la LIPP-V. S'agissant de la compatibilité de cette disposition avec le droit fédéral, l'administration observe que le Tribunal fédéral a précisé que les cantons disposaient d'une plus grande latitude qu'en matière d'impôt fédéral direct pour déterminer la valeur locative. Le fait que la LIFD admette que la déduction des taxes immobilières représente des impôts réels, ne signifie pas que les cantons doivent obligatoirement adopter une règle identique. Le Tribunal fédéral a confirmé que les frais d'entretien étaient inclus dans l'article 9 alinéa 1 LHID et précisé que les primes d'assurance et les frais administratifs devaient être considérés comme des frais d'entretien fiscalement déductibles. L'impôt immobilier complémentaire n'entre pas dans cette catégorie car il n'est pas directement lié à l'acquisition du revenu mais au bien immobilier en tant que tel. Par conséquent, il ne saurait être qualifié de frais d'entretien qui doivent être déduits en droit fiscal cantonal conformément à l'article 9 alinéa 1 LHID.

L'administration est ainsi arrivée à la conclusion que le recours est également infondé sur ce point et qu'il doit être rejeté.

EN DROIT

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après la commission), qui a repris depuis le 1^{er} janvier 2009 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ; 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. Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'article 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-I à V).

L'article 72 alinéa 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que 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.

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2005. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (LIPP-I à V).

4. Charge de famille

Selon l'article 14 alinéa 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 du 22 septembre 2000 (LIPP-V ; D 3 16), le rabais d'impôt, au sens de l'article 10, alinéa 1 LIPP-V, se calcule par application des barèmes des articles 11 ou 12 LIPP-V aux montants déterminants suivants, au taux applicable à ces seuls montants.

A teneur de l'article 14 alinéa 3 LIPP-V, en ce qui concerne les charges de famille, les montants déterminants, au sens de l'article 14 alinéa 1 LIPP-V, étaient (pour l'année 2005) les suivants : 3'377 fr. pour chaque demi-charge de famille (let. a), 6'754 fr. pour chaque charge de famille (let. b).

Lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, les montants déterminants sont répartis entre ceux-ci (art. 14 al. 3 LIPP-V *in fine*).

Constitue une charge de famille, chaque enfant majeur, jusqu'à l'âge de 25 ans révolus, qui est apprenti au bénéfice d'un contrat d'apprentissage ou étudiant régulièrement inscrit dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, et dont la fortune ne dépasse pas 50'000 fr. lorsqu'il n'a pas un revenu supérieur à 13'600 fr. (charge entière) ou 20'400 fr. (demi-charge), pour celui des parents qui pourvoit à son entretien. l'article 14 alinéa 5 lettre b LIPP-V.

Seul le parent qui détient, du point de vue juridique, la garde de son enfant mineur peut prétendre à une déduction pour charge de famille. Ceci a d'ailleurs été confirmé à plusieurs reprises par la commission (DCCR n° 271 du 18 juin 2007, DCCR n° 81 du 22 juin 2000).

Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (RDAF 1988, p. 21 ss, not. 25 let. F et référence, DCCR N° 101/2001).

5. En l'espèce, le contribuable déclare qu'il détient l'autorité parentale partagée sur ses trois enfants mineurs. Il n'indique ni ne prouve être au bénéfice d'un droit de garde. Par ailleurs, il ressort des registres de l'Office cantonale de la population que les trois enfants vivent chez leur mère à B_____.

C'est donc à juste titre que l'administration a refusé de lui accorder une demi-charge de famille.

En revanche, l'administration a admis à juste titre la déduction des contributions d'entretien que le contribuable a versées en faveur de ses enfants.

Le recours doit donc être rejeté sur ce point.

6. Impôt immobilier complémentaire

Le contribuable reproche à l'administration de ne pas avoir admis en déduction l'impôt immobilier complémentaire alors que cet impôt est déductible au niveau de l'impôt fédéral direct. Il estime que le droit cantonal est contraire aux dispositions fédérales et à la Constitution fédérale (art. 129).

7. Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les dépenses et déductions générales prévues par les articles 26 à 33a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 LIFD - RS 642.11 ; LIFD (art. 25. LIFD).

L'article 32 alinéa 2 LIFD énumère les frais d'acquisition du revenu fiscalement déductibles, à savoir : les frais nécessaires à l'entretien des immeubles appartenant à la fortune privée du contribuable, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Ne peuvent être déduits les autres frais et dépenses, en particulier les impôts de la Confédération, des cantons et des communes sur le revenu, sur les gains immobiliers et sur la fortune, ainsi que les impôts étrangers analogues (art. 34 let. e LIFD).

Les frais d'entretien au sens large comprennent les frais d'exploitation - soit les frais qui sont en connexité immédiate avec la possession d'un bien immobilier, dans la mesure uniquement où le propriétaire les assume - les frais d'administration et les frais d'entretien au sens étroit (DE MITRI, Les frais d'entretien d'immeubles privés en droit fiscal, BR 2004 p. 139 et ss ; MERLINO, Commentaire Romand, ad art. 32 n° 41).

Les frais d'exploitation qui sont des dépenses courantes liées économiquement ou juridiquement à la possession d'un immeuble, sont énumérés à l'article 1 alinéa 1 lettre a chiffre 3 de l'Ordonnance sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 (RS 642.116.2). Il s'agit des contributions périodiques pour l'enlèvement des ordures ménagères (mais non les contributions prélevées selon le principe du pollueur-payeur), de l'épuration des eaux, de l'éclairage et du nettoyage des rues, de l'entretien des routes, des taxes immobilières représentant des impôts réels, des rétributions au concierge, des frais d'entretien et d'éclairage des pièces utilisées en commun, de l'ascenseur, etc., dans la mesure où le propriétaire les assume.

L'impôt réel est assis sur la valeur fiscale de l'immeuble, sans que les dettes soient déductibles (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., 2007, § 13 n° 41).

L'impôt immobilier complémentaire qui est dû sur la valeur fiscale de l'immeuble, sans l'abattement de 4%, et sans la possibilité de déduire les éventuelles dettes qui le grèvent, est un impôt réel (art. 76 al. 2 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (D 3 05 ; LCP) (X. OBERSON, op cit., § 13 n° 42). La déduction de cet impôt cantonal est donc admise en impôt fédéral direct.

Le Tribunal fédéral a retenu que l'impôt réel immobilier ou l'impôt foncier prévu par le droit cantonal est déductible car il grève directement une source de revenu précise, sans référence à la situation du contribuable (ATF 110 Ib 17).

8. Au niveau cantonal, l'article 6 alinéa 4 1^{ère} phrase LIPP-V prévoit que sont déduits du revenu, les frais nécessaires à l'entretien des immeubles privés que possède le contribuable, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers.

Il ressort expressément de l'exposé des motifs de cette disposition (MCG 2000 22/IV 3570) que n'est pas déductible l'impôt réel sur la possession immobilière (impôt immobilier complémentaire) de même que les travaux apportant une plus-value. Il incombe au contribuable de faire la distinction entre ces derniers et les frais d'entretien déductibles.

De plus, l'article 9 lettre e LIPP-V exclut expressément la déduction des autres frais et dépenses, en particulier celle des impôts de la Confédération, des cantons et de communes sur le revenu, sur les gains immobiliers et sur la fortune, ainsi que les impôts fonciers et les impôts étrangers analogues.

L'article 1 alinéa 1 du règlement d'application 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 19 décembre 2001 (D 3 16.01 ; RIPP-V) prévoit que sont déductibles les frais, les primes d'assurances, ainsi que les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, effectivement supportés par le contribuable, dont la déduction est autorisée dans le cadre de l'impôt fédéral direct, selon les prescriptions fédérales sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés et sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables, édictées notamment par le Département fédéral des finances et l'administration fédérale des contributions, à l'exception des taxes immobilières représentant des impôts réels, qui ne peuvent être déduits (art. 6 al. 4 et 9 lettre e LIPP-V).

9. Selon l'article 9 alinéa 1 1^{ère} phrase de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (RS 642.14 ; LHID) les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. L'alinéa 2 énumère les déductions générales. Sur les immeubles que possède le contribuable et qui font partie de son patrimoine privé, les cantons peuvent prévoir des déductions pour la protection de l'environnement, les mesures d'économie d'énergie et la restauration des monuments historiques (art. 9 al. 3 LHID). On n'admettra pas d'autres déductions (sous réserve des déductions pour les enfants et autres déductions sociales de droit cantonal selon l'article 9 alinéa 4 LHID).

L'harmonisation fiscale vise à un ajustement réciproque des impôts directs de la Confédération et des cantons, une plus grande transparence du système fiscal suisse et une simplification de la taxation en particulier dans l'intérêt des contribuables, tout en ménageant le plus possible l'autonomie - en particulier financière - des cantons (Rapport Cagianut, p. 73; MARKUS REICH, in Martin Zweifel/Peter Athanas, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht [ci-après: Kommentar StHG], Bâle 2002, 2^e éd., n. 29 Vorbemerkungen ad art. 1/2 LHID, p. 10 s.; URS R. BEHNISCH, Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar [St. Galler Kommentar], Zurich 2002, n. 7 et 23 ad art. 129 Cst.). Elle ne doit pas conduire à une uniformisation des systèmes fiscaux, mais à leur coordination sur la base du principe de subsidiarité (art. 46 al. 2 Cst.). Toutefois, dans les domaines où il n'existe pas ou plus de besoin de régime cantonal différent, il se justifie d'admettre une harmonisation plus poussée sur la base du droit fédéral, même si cela ne ressort pas clairement de la lettre de la loi. En effet, le champ d'autonomie cantonale doit avoir une fonction claire et déterminée et n'est pas un but en soi (ATF 128 II 56 consid. 6a p. 64 s.; REICH, Kommentar StHG, n. 34 et 39 ad art. 1 LHID). ATF 130 II 73 consid. 5.2

Selon la jurisprudence (ATF 133 II 287 ; ATF 128 II 66 consid. 4b ; arrêt 2A.683/2004 du 15 juillet 2005, consid. 4.4 publié in StE 2006 B 25.6 n° 53 et RDAF 2005 II p. 502), les frais d'entretien d'immeubles font partie des frais d'acquisition du revenu circonscrits à l'article 9 alinéa 1 LHID. Il ne reste aux cantons, sous l'angle de l'harmonisation, aucune autonomie pour déterminer dans quelle mesure les frais d'entretien d'immeuble sont déductibles. La notion de frais d'acquisition du revenu ne peut être interprétée, sous le régime de l'harmonisation fiscale, d'une manière différente pour le droit cantonal que pour le domaine de l'impôt fédéral direct. Une interprétation différente compromettrait l'objectif d'harmonisation fiscale verticale et la simplification que la promulgation de la législation d'harmonisation fiscale vise dans l'application du droit (cf. cause 2A.480/2004 du 2 février 2005, consid. 3.3 ; ATF 128 II 66 consid. 4b p. 71 ss).

10. Au vu de la jurisprudence susmentionnée, l'impôt immobilier complémentaire, qui est un impôt réel entrant dans la définition des frais d'exploitation et partant, des frais d'entretien au sens large, fait partie des frais d'acquisition du revenu et doit être déduit du revenu. Dans la mesure où les articles 9 lettre c LIPP-V et 1 alinéa 1 RIPP-V prévoient autre chose, ils sont contraires à l'article 9 alinéa 1 LHID et à l'article 127 Constitution fédérale de la Confédération suisse, du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101).

Le recours doit donc être admis sur ce point, la décision annulée et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle taxation au sens des considérants.

11. En application des articles 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA

– E 5 10.03), le contribuable, qui succombe partiellement, est condamné au paiement d'un émolument réduit à 200 fr.

Vu l'issue du litige, et compte tenu du fait que le contribuable a eu recours aux services d'un avocat, la commission allouera au contribuable une indemnité de procédure de 500 fr. à la charge de l'Etat de Genève, soit pour lui le Département des finances (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS

LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

1. déclare le recours recevable;
2. l'admet partiellement ;
3. renvoie le dossier à l'administration pour nouvelle taxation au sens des considérants ;
4. condamne le recourant au paiement d'un émolument réduit à 200 fr. ;
5. alloue au recourant une indemnité de procédure de 500 fr. à la charge de l'Etat de Genève, soit pour lui le Département des finances ;
6. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, 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. 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;
7. communique la présente décision à :
 - a. T___,
 - b. l'Administration fiscale cantonale,

Siégeant : Sophie CORNIOLEY BERGER, Elisabeth GABUS-THORENS et Joseph RIEDWEG, juges assesseurs.

Au nom de la Commission :

La présidente

Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

Le greffier