

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1217/2009-ICC

ATA/99/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 février 2010

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

Madame et Monsieur C_____

représentés par Me Michel Lambelet, avocat

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2005.
2. Monsieur C_____, né le _____ 1963, et Madame C_____, née le _____ 1969, sont mariés et domiciliés à Saconnex-d'Arve. Ils exercent tous deux la profession d'employés de banque à Genève. Le couple a deux enfants, nés en 1998 et en 2003.
3. Dans leur déclaration fiscale 2005, les époux C_____ ont mentionné une fortune brute de CHF 1'340'872.- et un revenu brut de CHF 401'419.-. Ce dernier montant comprenait un revenu issu de l'activité dépendante à hauteur de CHF 240'738.- pour M. C_____ et de CHF 122'887.- pour son épouse, les autres postes du revenu englobant CHF 159.- pour l'état des titres (code 14.00) et CHF 37'635.- pour le revenu brut immobilier (code 15.00).

Sous la rubrique des allocations familiales (code 11.20), les époux C_____ ont déclaré CHF 1'200.-, cette somme correspondant aux allocations perçues pour leurs deux enfants durant les mois de janvier à mars 2005.

Au chapitre des autres déductions sur le revenu (code 59.30), ils ont défalqué une somme de CHF 3'640.- pour le travail du conjoint.

4. Le 26 février 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié aux époux C_____ un bordereau ICC 2005 d'un montant de CHF 61'541,30. Le bordereau était calculé sur la base d'un revenu net imposable de CHF 262'987.-, la fortune imposable étant nulle. L'AFC n'a pas admis la défalcation de CHF 3'640.- en tant que déduction sur le revenu, mais a ajouté cette somme au montant déterminant le rabais d'impôt, qui s'en trouvait accru d'autant.

Le montant admis pour le calcul du rabais d'impôt s'élevait à CHF 48'322.- (montant déterminant de base : CHF 28'576.- ; montant additionnel pour travail du conjoint : CHF 3'640.- ; montant additionnel pour charges de famille : CHF 13'508.- ; montant additionnel pour frais de garde : CHF 2'598.-), le rabais d'impôt proprement dit ascendant à CHF 4'183,90.

5. Agissant par l'intermédiaire de leur conseil, les époux C_____ ont formé, le 20 mars 2007, une réclamation à l'encontre de leur bordereau ICC 2005. Ils ont contesté le refus de l'AFC de déduire CHF 3'640.- de leur revenu imposable et la réintégration de cette somme dans le montant déterminant le rabais d'impôt. La réclamation indique que cette réintégration était illégale « selon déclaration du Conseil d'Etat du 5 septembre 2006 ».

6. L'AFC a rejeté la réclamation le 30 avril 2007 au motif que la taxation des revenus des époux C_____ avait été effectuée conformément aux dispositions légales pertinentes.

7. Le 8 mai 2007, les époux C_____ ont saisi 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). Ils ont conclu, sous suite de dépens, à ce que la somme de CHF 3'640.- ne soit pas intégrée dans le montant déterminant le rabais d'impôt, mais qu'elle soit défalquée, en raison de son caractère de déduction générale, de leur revenu imposable.

Selon le projet de loi présenté le 5 septembre 2006 par le Conseil d'Etat devant le Grand Conseil relativement à l'imposition des personnes physiques, la prise en compte de l'activité des conjoints sur le plan fiscal n'avait pas sa place au niveau du rabais d'impôt, mais devait prendre la forme d'une déduction sur le revenu. Partant, le montant additionnel pour activité des deux conjoints jusqu'alors compris dans le rabais d'impôt était remplacé par une déduction sur le revenu. Cette modification résultait des exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Le projet de loi faisait ainsi de la déduction générale prévue par la LHID une déduction sociale dont le montant dépendait de la situation financière des contribuables. De l'avis des recourants, cette modification législative révélait que le droit cantonal, en intégrant la déduction liée à l'activité des conjoints au rabais d'impôt, n'était pas conforme au droit fédéral.

8. L'AFC a conclu, le 25 février 2008, au rejet du recours. La décision sur réclamation du 30 avril 2007 devait manifestement être confirmée, le système du rabais d'impôt qui prenait en compte un montant au titre de travail des conjoints s'avérant conforme au droit fédéral.

9. Le 20 mars 2008, les époux C_____ ont déclaré maintenir leur recours.

10. La commission a admis le recours des époux C_____ le 4 mars 2009. Faisant sienne l'argumentation des recourants, elle a considéré que la déduction pour travail des conjoints prévue à l'art. 14 al. 1 let. a, deuxième 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) n'était pas conforme à l'art. 9 al. 2 let. k LHID. Selon cette disposition, la prise en compte d'une déduction, jusqu'à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal, sur le produit du travail qu'obtient l'un des conjoints lorsque son entreprise est indépendante de la profession, du commerce ou de l'entreprise de l'autre, devait être prévue par le

droit cantonal. En intégrant un montant de CHF 3'640.- au rabais d'impôt, le système fiscal genevois s'écartait du régime mis en place sur le plan fédéral.

Dans le projet de loi sur l'imposition des personnes physiques qu'il avait adopté le 7 novembre 2008 (PL 10385), le Conseil d'Etat reconnaissait d'ailleurs que l'art. 14 al. 1 let. a, deuxième phrase LIPP-V posait un problème au regard de l'art. 9 al. 2 let. k LHID. Pour y remédier, il proposait d'introduire une déduction sur le revenu en cas d'activité lucrative des deux conjoints, en lieu et place du rabais d'impôt.

Conformément à l'art. 72 LHID, les cantons avaient disposé d'un délai de huit ans pour adapter leur législation fiscale aux exigences de la LHID. A l'expiration de ce délai, le droit fédéral était directement applicable si les dispositions du droit cantonal s'en écartaient. Le délai étant arrivé à son terme le 1^{er} janvier 2001, la commission a considéré que l'art. 9 al. 2 let. k LHID devait s'appliquer en lieu et place de l'art. 14 al. 1 let. a, deuxième phrase LIPP-V. Elle a, partant, admis en déduction du revenu imposable des époux C_____ le montant de CHF 3'640.- pour le travail du conjoint qui faisait jusqu'alors partie du rabais d'impôt. Le dossier a été renvoyé à l'AFC pour nouvelle taxation dans le sens des considérants et une indemnité de CHF 1'000.- a été allouée aux recourants, à la charge de l'Etat de Genève.

11. Le 3 avril 2009, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif. Elle conclut à l'annulation de la décision de la commission ainsi qu'à la confirmation de sa décision du 30 avril 2007.

Conforme par sa nature même aux exigences de la LHID, le système du rabais d'impôt équivaut à accorder une déduction sociale sur l'impôt lui-même. S'agissant de la déduction sur le produit du travail du conjoint, le canton de Genève a fait le choix de ne prévoir aucun montant de déduction pouvant être défalqué directement du revenu imposable des contribuables. Le montant de CHF 3'640.- n'est autre qu'un revenu fictif, qui permet de calculer la déduction d'une somme venant diminuer le montant normal d'impôt. Pour l'AFC, ce type de déduction entre dans le champ de la fixation des barèmes et des taux d'impôt qui est expressément réservé aux cantons par l'art. 1 al. 3 LHID.

En décidant de porter elle-même un montant de CHF 3'640.- en déduction du revenu imposable des époux C_____, la commission avait agi de manière arbitraire. La LHID ne saurait être directement applicable, dès lors qu'elle ne prévoit aucun montant au titre de déduction du travail des conjoints. La fixation d'office du montant d'une déduction par la commission pour le produit du travail des conjoints n'entraîne pas dans la compétence de cette instance, laquelle n'était habilitée ni à faire œuvre de législateur, ni à appliquer des lois inexistantes.

12. Les époux C_____ ont répondu le 2 juin 2009 et conclu au rejet du recours. La position de l'AFC relative à la conformité du rabais d'impôt au droit fédéral était incompréhensible, dès lors que le président du département genevois des finances avait lui-même déclaré qu'il convenait de sortir cette déduction du rabais d'impôt pour l'intégrer dans les déductions portées directement en réduction du revenu imposable. L'art. 72 LHID prévoyant l'application du droit fédéral si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartaient, la commission avait admis à bon droit le recours exercé par les époux C_____.
13. La commission a déposé son dossier le 23 juillet 2009 et persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
14. Le 21 août 2009, le juge délégué a demandé à l'AFC d'indiquer le rabais d'impôt qui serait appliqué dans le cas d'espèce sur la base d'un montant déterminant de CHF 44'682.- (soit la somme des trois rubriques déterminant le calcul du rabais d'impôt, sans le montant additionnel pour travail du conjoint), ainsi que le montant de l'ICC 2005 à la charge des époux intimés dans l'hypothèse où CHF 3'640.- viendraient à être portés en déduction du revenu imposable. L'AFC était également invitée à indiquer le revenu net imposable requis pour parvenir à un ICC de CHF 61'541,30 (montant de l'ICC 2005 à la charge des époux intimés), en application d'une déduction sur le travail du conjoint de CHF 3'640.- et d'un montant déterminant le rabais d'impôt de CHF 44'682.-.
15. L'AFC a répondu le 11 septembre 2009. Le transfert de CHF 3'640.- du rabais d'impôt vers une déduction effective sur le revenu des époux intimés entraînerait une diminution d'impôt de CHF 337,70 pour l'ICC 2005. Le montant du rabais d'impôt calculé sur cette base passerait pour sa part de CHF 4'183,90 à CHF 3'734,15.
16. Le 8 octobre 2009, les époux C_____ ont indiqué que la différence d'impôt résultant de la réponse de l'AFC n'appelait pas de remarque. Le transfert d'une déduction effective sur le revenu dans le rabais d'impôt conduisait toutefois à une augmentation d'impôt de CHF 337,70.
17. Lors de l'audience de comparution personnelle qui s'est tenue le 10 novembre 2009, l'AFC a confirmé les indications figurant dans sa détermination du 11 septembre 2009. L'AFC a précisé qu'elle n'avait pas notifié de bordereau ICC aux époux intimés pour les exercices postérieurs à l'année 2005, dans l'attente du résultat du présent litige.

Le conseil des époux C_____ a indiqué que quatre dossiers posant la même problématique que le cas d'espèce étaient pendants devant la commission et qu'une cause similaire avait été introduite devant le Tribunal administratif. La différence de calcul entre rabais d'impôt et déduction directe du revenu imposable

à hauteur de CHF 3'640.- représentait, à l'échelle du canton, une somme d'environ CHF 10'000'000.- par année.

Sur question du juge délégué, Mme C_____ a précisé ne pas être en mesure d'expliquer pourquoi seuls CHF 1'200.-, couvrant la période de janvier à mars 2005, avaient été déclarés comme éléments du revenu imposable au titre des allocations familiales versées au couple pour ses deux enfants durant l'exercice fiscal 2005. A l'issue de l'audience, un délai a été imparti aux époux C_____ pour se prononcer sur ce point.

18. Le 30 novembre 2009, les époux C_____ 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 contribuables ont reçu des allocations familiales à hauteur de CHF 3'200.- durant les mois d'avril à novembre 2005.

Les époux C_____ ont précisé que la question des allocations familiales n'était pas liée à l'affaire dont il était présentement question. Les conclusions nouvelles étaient irrecevables à cet égard, conformément à la jurisprudence constante relative à l'art. 69 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10).

19. Par écriture du 21 décembre 2009, l'AFC a indiqué que, comme pressenti lors de l'audience de comparution personnelle des parties, les époux intimés n'avaient pas déclaré la totalité des allocations familiales qui leur avaient été versées pour leurs deux enfants. Cette situation devait entraîner une modification de la taxation à leur désavantage. L'AFC persistait pour le surplus dans les conclusions de son recours.
20. Invités à se prononcer sur la détermination de l'AFC, les époux C_____ ont indiqué le 14 janvier 2010 n'avoir aucune observation à formuler.
21. Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a LPA).
2. a. La loi sur l'imposition des personnes physiques votée par le Grand Conseil le 12 juin 2009 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, la LIPP abroge la LIPP-V. Elle abolit, en particulier, le régime du rabais d'impôt et le remplace par un système de déductions fiscales sur le revenu et la fortune.

D'après les explications présentées lors de son élaboration et sur lesquelles il sera revenu ci-dessous en tant que de besoin, la LIPP a en particulier remplacé le rabais d'impôt pour travail du conjoint par une défalcation portée directement sur le revenu. L'art. 36 LIPP prévoit en ce sens une déduction forfaitaire de CHF 500.- sur le produit du travail le plus bas qu'obtient l'un des conjoints pour une activité indépendante de la profession, du commerce ou de l'entreprise de l'autre. Une déduction analogue est accordée lorsque l'un des conjoints fournit un travail important pour seconder l'autre dans sa profession, son commerce ou son entreprise.

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 (ATA/38/2010 du 26 janvier 2010 consid. 2).

c. Le litige concernant en l'occurrence l'ICC 2005, c'est à l'aune du régime juridique mis en place par la LIPP-V que le cas d'espèce doit être examiné. Même si le système du rabais d'impôt cessera de déployer ses effets au moment de l'application de la LIPP aux époux intimés, soit dès l'exercice fiscal 2010, l'intérêt à ce qu'il soit statué sur la question de la conformité de ce mécanisme aux exigences de la LHID demeure actuel. Tel est d'autant plus le cas que les bordereaux ICC des époux intimés postérieurs à l'exercice fiscal 2005 n'ont, d'une part, pas encore été notifiés par l'AFC – dans l'attente précisément de l'issue du présent litige – et que, d'autre part, d'autres dossiers actuellement pendants posent le même type de question, comme indiqué lors de l'audience de comparution personnelle des parties.

3. a. Conformément à l'art. 9 al. 1 LHID, les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. En dépit de son caractère général, cette définition des frais d'acquisition du revenu est claire. Les dépenses d'acquisition du revenu sont définies par cette disposition sans qu'une éventuelle réglementation cantonale divergente ou restrictive ne soit réservée (ATF 133 II 287 consid. 2.2 p. 290 ; 128 II 66 consid. 4b p. 71/72 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 consid. 4.4, publié in RDAF 2005 II p. 502).

L'art. 9 al. 2 let. k LHID range parmi les déductions générales une déduction sur le produit du travail qu'obtient l'un des conjoints lorsque son activité est indépendante de la profession, du commerce ou de l'entreprise de

l'autre, jusqu'à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal. Une déduction analogue est accordée lorsque l'un des conjoints seconde l'autre de manière importante dans sa profession, son commerce ou son entreprise.

b. L'art. 10 LIPP-V est consacré à la structure de l'impôt. D'après le premier alinéa de cette disposition, l'impôt 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 norme fixe les quatre rubriques qui conditionnent le calcul du rabais d'impôt : le montant déterminant de base (al. 1), le rabais additionnel pour les rentiers AVS/AI (al. 2), les charges de famille (al. 3) et les frais de garde (al. 4).

A teneur de l'art. 14 al. 1 let. a, première phrase LIPP-V, le rabais d'impôt comprend un montant déterminant de base de CHF 13'750.- pour chacun des époux vivant en ménage commun. D'après l'art. 14 al. 1 let. a, deuxième phrase LIPP-V, ce montant est augmenté de CHF 3'500.- pour les époux vivant en ménage commun si les deux époux exercent une activité lucrative ou lorsque l'un des deux époux seconde l'autre de manière importante dans sa profession, son commerce ou son entreprise ; il est porté à CHF 5'000.- si les revenus bruts totaux du couple ne dépassent pas CHF 50'000.-.

c. Les montants déterminants le rabais d'impôt sont adaptés tous les quatre ans par le Conseil d'Etat en fonction du renchérissement (art. 19 al. 2 LIPP-V). Pour l'année fiscale 2005, le montant additionnel du rabais d'impôt, au titre du travail des conjoints dont les revenus bruts dépassaient CHF 52'000.-, s'élevait à CHF 3'640.- (art. 4 al. 1 let. a du règlement relatif à l'adaptation au renchérissement des déductions sur le revenu des personnes physiques et des montants déterminants le rabais d'impôt du 18 mai 2005 - D 3 16.03).

4. a. Les parties ne contestent nullement la correcte application, en l'occurrence, de l'art. 14 al. 1 let. a, deuxième phrase LIPP-V. Le litige porte en réalité sur la compatibilité de cette disposition avec les exigences de l'art. 9 LHID. L'examen de cette question soulève celle du respect du principe de la primauté du droit fédéral sur le droit cantonal au sens de l'art. 49 al. 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

Il s'agit d'un moyen ressortissant au contrôle de la constitutionnalité du droit cantonal, soit d'un contrôle que le Tribunal administratif a vocation à effectuer. De manière générale, les lois cantonales ne doivent en effet rien contenir de contraire au droit fédéral. Le Tribunal administratif est ainsi habilité à revoir, à titre préjudiciel et dans le cadre de l'examen d'un cas concret, la conformité des normes de droit cantonal au droit fédéral (ATA/536/2007 du 16 octobre 2007 consid. 5 ; ATA/406/2005 du 7 juin 2005 consid. 6a ; ATA/224/2004 du 16 mars 2004 consid. 5 et les autres références citées ;

R. ZIMMERMANN, L'évolution récente du contrôle préjudiciel de la constitutionnalité des lois en droit genevois, RDAF 1988, p. 1 ss).

b. Conformément à l'art. 49 al. 1 Cst., le droit fédéral prime le droit cantonal qui lui est contraire. Selon l'interprétation traditionnellement conférée à cette disposition, les cantons restent compétents en matière de droit public pour édicter, dans les domaines que le législateur fédéral n'a pas entendu régler de façon exhaustive, des dispositions dont les buts et moyens convergent avec ceux que prévoit le droit fédéral. Le principe de la primauté du droit fédéral fait par contre obstacle à l'adoption ou à l'application de règles cantonales qui éludent les prescriptions de droit fédéral ou qui en contredisent le sens ou l'esprit, notamment par leurs buts ou par les moyens qu'elles mettent en oeuvre, ou encore qui empiètent sur des matières que le législateur fédéral a réglementées de façon exhaustive. L'existence ou l'absence de législation fédérale exhaustive constitue le critère principal pour déterminer l'existence d'un conflit avec une règle cantonale (Arrêt du Tribunal fédéral 1C_417/2009 du 21 janvier 2010 consid. 2.1 ; ATF 135 I 106 consid. 2.1 p. 108 ; 131 I 394 consid. 3.2 p. 396 ; 129 I 330 consid. 3.1 p. 334 et les autres références citées ; J.-F. AUBERT/P. MAHON, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zurich 2003, p. 420).

c. A l'instar du Tribunal fédéral, lorsque le Tribunal administratif constate qu'une norme cantonale contrevient au droit constitutionnel, il n'annule pas la disposition litigieuse, mais refuse de l'appliquer dans le cas concret. Seule la décision d'application est invalidée (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_300/2009 du 23 septembre 2009, consid. 3.3 ; ATF 132 I 49 consid. 4 p. 54 ; 131 I 313 consid. 2.2 p. 315 ; 130 I 169 consid. 2.1 p. 171 ; ATA/536/2007 du 16 octobre 2007 consid. 5).

5. a. Les normes fiscales s'interprètent de la même manière et selon les mêmes règles que les autres domaines du droit administratif. Conformément à la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale ; ATA/557/2009 du 3 novembre 2009, consid. 7 et les références citées). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, le juge doit rechercher la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique ; ATF 131 I 394 consid. 3.2 p. 396 ; 129 V 263 consid. 5.1 et les références citées). Les diverses méthodes d'interprétation sont utilisées de manière pragmatique, sans ordre de priorité entre elles (ATF 131 I 394 consid. 3.2 p. 396 ; 131 II 13 consid. 7.1 p. 31 ; 128 II 66 consid. 4a p. 70 et les autres références citées).

b. S'agissant des travaux préparatoires, bien qu'ils ne s'avèrent pas à eux seuls déterminants et ne lient pas le juge, ils ne sont toutefois pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme. Ils révèlent en effet la volonté du législateur, laquelle demeure, avec les jugements de valeur qui la sous-tendent, un élément dont le juge ne saurait faire abstraction (ATF 131 II 697 consid. 4.1 p. 703 ; 128 I 288 consid. 2.4 p. 292). Le Tribunal administratif fait usage des mêmes méthodes (ATA/679/2009 du 22 décembre 2009 consid. 8 ; ATA/530/2009 du 27 octobre 2009 consid. 10c).

6. a. Le rabais d'impôt prévu par la LIPP-V est une déduction tarifaire qui a été conçue pour remplacer certaines déductions sociales relevant de la compétence cantonale et qui est accordée dans le cadre de la taxation ordinaire du contribuable (ATA/597/2009 du 17 novembre 2009 consid. 7). Ce système a été introduit à Genève lors des travaux d'adaptation de la législation fiscale cantonale aux prescriptions de la LHID, sans toutefois que la LHID ne l'impose. Il s'agit d'une déduction appliquée au montant d'impôt dû lui-même, dont le principal objectif vise à défiscaliser un revenu minimum d'existence (N. SOGUEL/J.-B. ECKERT/J.-M. HUGUENIN/A. SEMBOGLOU, Evaluation du passage à la nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques, Rapport FP 38-2003 à l'attention de la présidence du département des finances de la République et canton de Genève, Lausanne/Genève 2003, p. 12, 166 et 219).

S'agissant de la déduction pour travail du conjoint, le projet de loi présenté le 21 mars 2000 par le Conseil d'Etat prévoyait initialement une déduction de CHF 3'500.- par année – respectivement CHF 5'000.- par année si le revenu brut ne dépassait pas CHF 50'000.- –, sur le travail de l'un des conjoints, lorsque son activité était indépendante de la profession, du commerce ou de l'entreprise de l'autre conjoint. L'exposé des motifs présenté à l'appui de ce projet de loi relevait que la LHID imposait une liste exhaustive des revenus exonérés ainsi que des déductions générales, dont la déduction pour travail des conjoints faisait partie. Le projet de loi en cause était le cinquième volet du processus d'adaptation du droit fiscal cantonal à la LHID, processus qui a commencé en 1996 (PL 8202, du 21 mars 2000, art. 7 al. 1 ; Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève - MGC - 2000 IV, p. 3547 et 3571).

b. C'est dans le cadre du débat de préconsultation auquel ce projet de loi a donné lieu, le 19 mai 2000, que l'instauration d'un rabais d'impôt a été évoquée par certains membres du Grand Conseil. Il a été relevé à cette occasion que le système des déductions fiscales sur le revenu, du fait de la progressivité de l'impôt, conduisait à des rabais fiscaux importants en fonction de l'échelle des revenus (MGC 2000 IV, p. 3579).

Lors des débats qui se sont déroulés devant le Grand Conseil le 5 septembre 2000, la commission des finances a présenté une variante basée sur le système du rabais d'impôt mis au point par le département des finances (MGC 2000 VIII, p.

7273, 7290 et 7292). Avec ce mécanisme, également appelé crédit d'impôt (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3^e éd., Bâle 2007, p. 165), la réduction de l'impôt a été présentée comme égale pour chaque catégorie de contribuables.

c. Le rabais d'impôt se distingue de ce point de vue du système traditionnel des déductions, grâce auquel les contribuables aisés bénéficient d'une réduction de leurs impôts proportionnellement plus importante que celle des personnes de condition modeste. Les déductions sur le revenu brut ont été présentées comme déployant un effet arrosoir dans la mesure où elles touchent l'ensemble des catégories de contribuables, quelle que soit l'importance de leurs revenus. Compte tenu de la progressivité des taux d'impôt, une déduction donnée procure un avantage fiscal croissant à mesure que les revenus imposables augmentent alors que le rabais d'impôt confère un avantage constant.

d. Le système du rabais d'impôt a été adopté par le Grand Conseil le 22 septembre 2000, la magistrate alors en charge du département des finances ayant notamment relevé, au cours des débats, que les montants compris dans le rabais d'impôt étaient destinés à remplacer les déductions sociales cantonales (MGC 2000 VIII, p. 7387).

7. a. Se référant à la doctrine, l'AFC considère que le rabais d'impôt est compatible avec la LHID. S'il est certes exact qu'un auteur s'est prononcé sur le sujet (OBERSON, *op. cit.*, p. 165, ch. 321-322), les explications qui ont été fournies concernent toutefois le système du crédit d'impôt dans son ensemble, sans porter précisément sur la problématique topique de la conformité de l'art. 14 al. 1 let. a, deuxième phrase LIPP-V avec l'art. 9 al. 2 let. k LHID.

Selon l'auteur précité, le rabais d'impôt est, dans son principe même, conforme à la LHID, en tant qu'il ne constitue qu'un élément du barème qui revient à exonérer de l'impôt un certain montant au sens de l'art. 1 al. 3 LHID. Cette disposition prévoit que la fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt reste de la compétence des cantons. Compris comme une méthode permettant d'assurer la non-imposition d'un minimum vital, le rabais d'impôt vient remplacer certaines déductions sociales qui, pour demeurer de la compétence des cantons, permettent à ces derniers d'en fixer les modalités de calcul (OBERSON, *op. cit.*, p. 165 ; voir également, du même auteur, *La nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques*, SJ 2001 II, p. 16).

b. Les explications doctrinales fournissent une illustration utile de la nature et de la perspective qui caractérisent le rabais d'impôt comme méthode générale. Elles ne permettent toutefois pas, à elles seules, de conclure à la conformité du rabais d'impôt concernant le travail du conjoint avec les exigences de l'art. 9 al. 2 let. k LHID. Il convient d'examiner cette question compte tenu, d'une part, de l'interprétation conférée à cette disposition et, d'autre part, de l'art. 14 al. 1 let. a LIPP-V.

8. a. Les époux C_____ font valoir que le montant de CHF 3'640.- prévu par l'art. 14 al. 1 let. a, deuxième phrase LIPP-V ne saurait, au regard de l'art. 9 LHID, figurer dans le rabais d'impôt, mais qu'il doit être déduit directement de leur revenu imposable. Selon eux, l'art. 14 LIPP-V contrevient à l'art. 9 al. 2 let. k LHID. C'est sur cette seule base que la commission a admis le recours, considérant que la loi fiscale genevoise contrevenait sur ce point au principe de la primauté du droit fédéral.

L'AFC se réfère aux travaux préparatoires de la LHID pour signaler qu'au regard de cette loi, le droit cantonal peut prévoir soit une déduction flexible influant sur le taux, à l'exemple des cantons de Bâle-Ville, Bâle-Campagne et Vaud, soit une déduction sur le revenu (FF 1983 III 101). Elle en conclut que le législateur fédéral n'a pas entendu préconiser une déduction unique en francs sur le revenu imposable.

b. La LHID désigne les impôts directs que les cantons et les communes doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit. L'harmonisation s'étend à l'assujettissement à l'impôt, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. La fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés reste de la compétence des cantons (art. 129 al. 2 Cst.; art.1 al. 3 LHID). La LHID fixe de manière exhaustive et contraignante pour les cantons les déductions générales (art. 9 al. 2 LHID). Les cantons conservent en revanche leur autonomie dans la fixation des déductions pour enfants et des autres déductions sociales (art. 9 al. 4 LHID).

c. Dans le message qu'il a présenté le 25 mai 1983 à l'Assemblée fédérale à l'appui d'un projet de loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, le Conseil fédéral a proposé qu'une déduction soit portée sur le revenu des personnes mariées exerçant une activité lucrative de manière à alléger les frais de ménage supplémentaires et les effets de la progression fiscale. Alors qu'au regard de la législation fédérale sur la taxation du revenu cette déduction prenait la forme d'un montant fixe, elle pouvait prendre la forme d'une déduction variable, à l'exemple du système en vigueur dans les cantons de Bâle-Ville, Bâle-Campagne et Vaud (FF 1983 III 36 et 37). En revanche, aucune disposition n'a été proposée au sujet des taux, des barèmes et des montants exonérés d'impôt. Le projet de loi fédérale se limitait en effet, conformément au mandat constitutionnel, à une harmonisation formelle, ces questions étant réservées à la compétence des cantons (FF 1983 III 12 et 88).

Selon l'AFC, il ressort du message du Conseil fédéral relatif à la LHID que la déduction sur le revenu n'est pas essentielle, le législateur ayant le choix entre la déduction sur le revenu ou une déduction par le biais du taux d'imposition. L'AFC se réfère au passage du message précité du Conseil fédéral paru à la FF 1983 III 101. Elle en conclut que le législateur fédéral ne préconisait pas une déduction unique en francs sur le revenu imposable.

d. Les exemples qu'a présentés le Conseil fédéral en faveur des couples dont chacun des conjoints exerce une activité lucrative portaient sur le taux applicable au revenu imposable global des conjoints. Dans les cantons de Bâle-Ville, Bâle-Campagne et Vaud, l'imposition avait lieu au taux applicable au revenu global, ce dernier étant diminué du revenu de l'activité lucrative la moins rémunératrice jusqu'à concurrence d'un montant variant, en fonction des cantons considérés, entre CHF 6'000.- et 12'000.-. Le canton de Fribourg avait pour sa part connu un système qui déterminait le taux d'impôt en fonction du revenu du conjoint le mieux rémunéré. Le revenu de l'activité lucrative la moins rémunératrice était entièrement négligé lors de la détermination du taux d'impôt (FF 1983 III 25).

Sur la base de ces exemples empruntés au droit cantonal, le Conseil fédéral a proposé que la taxation des conjoints exerçant tous deux une activité lucrative suive le système d'une déduction sur le revenu, sous la forme soit d'un montant fixe, soit d'une déduction variable (FF 1983 III 36s.). Les travaux qui ont conduit à la rédaction de la disposition figurant dans le projet de loi présenté aux Chambres fédérales ont ainsi prévu soit une déduction flexible influant sur le taux d'imposition – conformément aux systèmes bâlois et vaudois –, soit une déduction fixe sur le revenu, cette dernière solution étant prévue à l'époque pour l'impôt fédéral direct (FF 1983 III 101 et 303). La norme proposée a ensuite été reprise sans changement par l'Assemblée fédérale à l'art. 9 al. 2 let. k LHID.

e. En revanche, le système consistant à accorder une déduction fixe appliquée sur le montant de l'impôt lui-même – par opposition au revenu ou au taux de l'impôt –, au titre du travail du conjoint n'a pas été retenu. Le Conseil fédéral a expliqué à ce sujet qu'une déduction sur le montant de l'impôt – et non sur le revenu directement – irait à l'encontre des efforts entrepris en vue de l'harmonisation fiscale. Le passage des déductions sociales sur le montant de l'impôt aurait en effet constitué, selon le Conseil fédéral, une innovation par rapport tant à l'impôt pour la défense nationale alors en vigueur qu'aux systèmes fiscaux cantonaux, qui tous avaient abandonné ce mode spécifique de taxation du revenu (FF 1983 III 37 et la référence citée au message du Conseil fédéral du 8 décembre 1980 sur la prorogation du régime financier et l'amélioration des finances fédérales, FF 1981 I 31ss.).

f. L'interprétation historique de l'art. 9 al. 2 let. k LHID s'oppose ainsi à la thèse défendue par l'AFC. Il en va de même de l'interprétation littérale de la disposition, en tant que celle-ci prévoit sans ambiguïté que les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables, sans mention d'une déduction affectant le montant de l'impôt lui-même.

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.

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).

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.

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 défalqué 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.

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).

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 émoulement ne sera mis à la charge de l'AFC (art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoulements et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 3 avril 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 4 mars 2009 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule la décision attaquée en tant que celle-ci déduit la somme de CHF 3'640.- du revenu des époux C_____ pour l'ICC 2005 ;

renvoie le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation au sens des considérants ;

rejette le recours pour le surplus ;

met un émoulement de CHF 1'500.- à la charge de Madame et Monsieur C_____, pris conjointement et solidairement ;

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 ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à Me Michel Lambelet, avocat des intimés, au Conseil d'Etat, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges,
M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la secrétaire-juriste. :

M. Vuataz

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :