

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2654/2006-ICC

ATA/798/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 novembre 2010

1^{ère} section

dans la cause

Madame D _____

représentée par Me Michel Lambelet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 22 juin 2009 (DCCR/609/2009)**

EN FAIT

1. Madame D_____, contribuable genevoise, est mariée.
2. Au mois de juillet 2004, Mme D_____ a reçu de son employeur une indemnité de départ de CHF 114'000.-.
3. Le 25 avril 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié à Mme D_____ un bordereaux d'impôts ICC concernant cette indemnité, traitée en tant que prestations en capital provenant de la prévoyance professionnelle.

Pour les impôts cantonaux et communaux, le montant net de l'impôt selon l'art. 11 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2000 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 (aLIPP-V - D 3 16) s'élevait à CHF 4'932,45, calculé sur la base des art. 18 al. 2 aLIPP-V et 12 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14).

4. Mme D_____ a élevé réclamation à l'encontre du bordereau susmentionné le 8 mai 2006.

Nonobstant qu'elle était mariée, il avait été tenu compte de l'art. 11 aLIPP-V (barème célibataire). En outre, le rabais d'impôt mentionné à l'art. 14 aLIPP-V, s'élevant en l'espèce à CHF 28'576.- n'avait pas été pris en considération. En tenant compte de ces deux éléments, l'imposition s'élèverait seulement à CHF 3'800.- environ.

5. Par décision du 15 juin 2006, l'AFC a maintenu l'imposition notifiée le 25 avril 2006, cette dernière étant conforme à l'art. 18 aLIPP-V.
6. Mme D_____ a saisi, par acte du 13 juillet 2006, la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenu depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission).

En tant que tel, le système du rabais n'était pas conforme à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Le renvoi de l'art. 18 al. 2 aLIPP-V au barème A, réservé aux personnes seules, était aussi illégal puisqu'il concernait des contribuables ayant des situations de famille distinctes et qu'il ne tenait pas compte du rabais d'impôt prévu à l'art. 10 aLIPP-V.

Elle demandait à être mise au bénéfice des art. 12 et 14 aLIPP-V.

7. Par décision du 22 juin 2009, la commission a rejeté le recours.

En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement était concrétisé par ceux de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. La complexité des faits à réglementer et le nombre de paramètres entrant en considération entraînait une réglementation schématique, ce qui n'était en soi pas contraire à l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Dans le système genevois, le législateur avait décidé de traiter de manière égale tous les contribuables bénéficiant d'une prestation de prévoyance, sans prise en compte de leur situation familiale comme critère de différenciation aboutissant à un traitement fiscal différent de ladite prestation. C'était ce qui ressortait de l'art. 18 aLIPP-V. Ce système n'était pas incompatible avec la LHID, laquelle n'imposait aux cantons de prévoir un barème différent, pour les contribuables mariés et les contribuables célibataires, que dans le cadre de l'imposition générale des revenus ordinaires. En particulier, s'agissant de l'impôt sur les prestations en capital provenant des institutions de prévoyance, l'art. 11 al. 3 LHID prévoyait que ces sommes étaient imposées séparément et qu'elles étaient dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier. La LHID était muette sur la question des barèmes à appliquer auxdites prestations. Les cantons disposaient donc en la matière d'une marge de manœuvre importante.

S'agissant du rabais d'impôt, celui-ci représentait une déduction sociale tarifaire mise en place par un mécanisme de déduction sur l'impôt lui-même et non pas sur la base imposable. Le rabais d'impôt, au sens de l'art. 10 al. 1 aLIPP-V se calculait par application des barèmes des art. 11 (barème A) ou 12 (barème B), étant précisé que les déductions sociales et les barèmes étaient déterminés d'après la situation existant à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 4 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - aLIPP-II - D 3 12).

Les prestations de prévoyance professionnelle étant soumises à une imposition séparée privilégiée, elles n'étaient pas visées par les dispositions prévoyant le rabais d'impôt.

8. Le 31 juillet 2009, Mme D_____ a saisi le Tribunal administratif d'un recours à l'encontre de la décision précitée, reprenant son argumentation et ses conclusions antérieures.
9. A la demande de l'AFC, et avec l'accord de Mme D_____, la procédure a été suspendue le 7 octobre 2009. Un litige portant sur la même problématique était pendant devant le Tribunal administratif (cause A/2656/2006).

10. Le 23 septembre 2010, l'AFC a sollicité la reprise de l'instruction de la cause compte tenu de l'ATA/597/2009 du 17 novembre 2009, rendu dans la cause A/2656/2006. Cet arrêt confirmait la position de l'AFC.
11. Par décision du 24 septembre 2010, le Tribunal administratif a prononcé la reprise de la procédure et accordé un délai, échéant au 25 octobre 2010, pour que l'AFC produise sa réponse au recours.
12. Le 7 octobre 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours. Les conclusions de la contribuable allaient à l'encontre de la lettre de l'art 18 aLIPP-V. Le principe de la légalité s'appliquait strictement dans le domaine des contributions publiques.
13. Le 13 octobre 2010, Mme D_____ a demandé à ce que la procédure soit à nouveau suspendue, dans l'attente d'un arrêt à rendre dans la cause A/2882/2006, pendante devant le Tribunal administratif. Suite à la transmission de la réponse de l'administration, elle a précisé, le 18 octobre 2006, qu'elle n'avait aucune requête complémentaire à formuler dans le cadre de l'instruction de la procédure.
14. L'AFC, invitée à se déterminer au sujet de la nouvelle demande de suspension de la procédure, ne s'est pas déterminée dans le délai imparti au 29 octobre 2010.
15. Le 10 novembre 2010, 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 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. En tant qu'il concerne une décision rendue en 2006, le litige est soumis aux dispositions des lois sur l'imposition des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II), aLIPP-IV et aLIPP-V ainsi que 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 (aRIPP-V) qui ont été remplacés le 1^{er} janvier 2010 par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), ainsi que le prévoit l'art. 72 al. 1 LIPP.
3. L'ordonnance sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance du 13 novembre 1985 (OPP 3 - RS 831.461.3) institue deux formes reconnues de prévoyance au sens de

l'art. 82 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40) : le contrat de prévoyance liée conclu avec les établissements d'assurances et la convention de prévoyance liée conclue avec les fondations bancaires (art. 1 al. 1 OPP 3). Ces deux formes constituent, dans le système des trois piliers de la prévoyance, le 3^{ème} pilier « A » (ATF 121 III 285 du 7 septembre 1995 ; 119 Ia 241 du 12 juillet 1993).

4. La LPP a eu pour effet d'unifier le régime fiscal de la prévoyance professionnelle sur le territoire de la Confédération helvétique dès le 1^{er} janvier 1985. Depuis lors, l'imposition complète des revenus provenant de la prévoyance professionnelle est ancrée dans les art. 80 et ss LPP.
5. L'art. 11 al. 3 LHID prévoit que les prestations en capital provenant des institutions de prévoyance (...) sont imposées séparément et dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier.
6. En droit genevois, l'imposition des prestations en capital provenant de la prévoyance fait l'objet de l'art. 18 aLIPP-V.

Ainsi :

- Les prestations en capital provenant des institutions de prévoyance ainsi que les sommes versées ensuite de décès, de dommages corporels permanents ou d'atteinte durable à la santé sont imposées séparément. Elles sont dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier (al. 1) ;
- L'impôt est calculé sur la base du taux représentant le cinquième du barème inscrit à l'art. 11 (barème A). Pour déterminer ce taux, les diverses prestations telles que celles mentionnées à l'al. 1 sont additionnées (al. 2).

L'étude des travaux préparatoires relatifs notamment à l'art. 18 aLIPP-V établit que les cantons sont libres d'adopter leur propre niveau d'imposition dans le cadre de la LHID (art. 11 al. 3) et que le canton de Genève est réputé être parmi les cantons les plus favorables en la matière. La marge de manœuvre laissée au canton ne se situe guère qu'au niveau du montant des déductions accordées et sur la politique tarifaire (mode de calcul de l'impôt et barèmes). Une des lignes directrices du législateur était de garder la même charge fiscale par catégorie de contribuable. Dès lors, le Conseil d'Etat a proposé de conserver une imposition à hauteur du 1/5^{ème} du taux du barème A. L'impôt est calculé séparément pour chaque contribuable (pas de cumul des prestations du couple), tandis que les prestations perçues par chaque contribuable durant la période fiscale sont cumulées. Enfin les prestations en capital doivent être imposées en totalité sans déduction applicable aux autres revenus du contribuable réalisés durant la même année (Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de

Genève, 54^{ème} législature, 3^{ème} année, 10^{ème} session, séance 44 du 23 septembre 2000).

7. Dans l'ATA/597/2009 du 17 novembre 2009, entré en force, le Tribunal administratif a jugé que l'application du barème A pour l'imposition de prestations en capital d'un contribuable marié ne violait pas le principe de l'égalité de traitement. En effet, la justification dudit barème provenait du fait que la prestation en capital n'était imposée qu'auprès du bénéficiaire, sans prise en compte d'éventuelles prestations en capital reçues par son conjoint.

8. Dans le même arrêt, le Tribunal administratif a jugé que dans la mesure où les prestations en capital de prévoyance professionnelle faisaient l'objet d'une imposition séparée privilégiée, elles n'étaient pas visées par les dispositions générales prévoyant le rabais d'impôt.

En l'espèce, aucun élément du dossier ne permet de s'écarter de cette jurisprudence.

9. Il s'ensuit que le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 31 juillet 2009 par Madame D_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 22 juin 2009 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame D_____ un émolument de CHF 500.- ;

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 la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :