

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2656/2006-ICC

ATA/597/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 17 novembre 2009

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur B_____

représenté par Me Michel Lambelet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 20 avril 2009 (DCCR/317/2009)

EN FAIT

1. Monsieur B_____, contribuable genevois, est marié.
2. Le 1^{er} décembre 2005, l'assurance Winterthur-Leben (ci-après : l'assurance) a versé à M. B_____ une prestation en capital de prévoyance liée au montant de CHF 436'982.-.
3. Dite prestation a fait l'objet d'un bordereau d'impôts ICC 2005 notifié par l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) le 25 avril 2006. Le montant net de l'impôt s'élevait à CHF 25'667,45, calculé sur la base des art. 18 al. 2 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) et 12 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (LIPP-IV - D 3 14).
4. M. B_____ a élevé réclamation à l'encontre du bordereau précité le 8 mai 2006.

Il revendiquait l'imposition de la prestation de la prévoyance en cause selon le barème B (art. 12 LIPP-V) et la prise en compte du rabais d'impôt selon l'art. 14 LIPP-V, sous l'angle du principe de l'égalité de traitement.

5. Par décision du 15 juin 2006, l'administration a maintenu l'imposition notifiée le 25 avril 2006, se fondant sur l'art. 18 al. 2 première phrase LIPP-V.
6. M. B_____ a 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), par acte du 13 juillet 2006.

Le renvoi de l'art. 18 al. 2 LIPP-V au barème A, réservé aux personnes seules, était illégal puisqu'il concernait des contribuables ayant des situations de famille distinctes, d'une part et qu'il ne tenait pas compte du rabais d'impôt de l'art. 10 LIPP-V, d'autre part. En tout état, le système du rabais d'impôt 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).

Il conclut à être mis au bénéfice des art. 12 et 14 LIPP-V avec suite de frais et dépens.

7. L'administration s'est opposée au recours le 15 janvier 2007. Les conclusions du contribuable allaient à l'encontre de ce qui était prévu

expressément à l'art. 18 LIPP-V. Le principe de la légalité s'appliquait strictement dans le domaine des contributions publiques.

8. Par décision du 20 avril 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 régler et le nombre de paramètres entrant en considération entraînaient 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 LIPP-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 LIPP-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 temps des personnes physiques du 31 août 2000 - LIPP-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.

9. Le 2 juin 2009, M. B_____ a saisi le Tribunal administratif d'un recours à l'encontre de la décision précitée.

Il a persisté dans son argumentation et ses conclusions précédentes.

10. Dans sa réponse du 28 juillet 2009, l'administration s'est opposée au recours, pour les motifs précédemment exposés.

11. Le 10 août 2009, la commission a déposé son dossier sans observations.
Sur quoi, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.
12. Il sied de préciser que le litige concernant l'IFD 2005 pour la même prestation de prévoyance liée est toujours en cours devant la commission.

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. L'ordonnance sur les déductions admises fiscalement pour les cotisations versées à des formes reconnues de prévoyance du 13 novembre 1985 (OPP3 - RS 831.461.3) institue deux formes reconnues de prévoyance au sens de l'article 82 LPP : 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 3ème pilier « A » (ATF 121 III 285 du 7 septembre 1995 ; 119 Ia 241 du 12 juillet 1993).
3. La loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40) 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.
4. 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.
5. En droit genevois, l'imposition des prestations en capital provenant de la prévoyance fait l'objet de l'art. 18 LIPP-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'article 11 (barème A). Pour déterminer ce taux, les diverses

prestations telles que celles mentionnées à l'alinéa 1 sont additionnées (al. 2).

L'étude des travaux préparatoires relatifs notamment à l'art. 18 LIPP-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).

6. Pour le recourant, l'application systématique en la matière du barème A viole le principe de l'égalité de traitement.

En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes 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 (ATF 122 I 101 consid. 2b p. 103 ; 118 Ia 1 consid. 3a p. 3).

Le principe de la généralité de l'imposition interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif, les charges financières de la collectivité qui résultent de ses tâches publiques générales devant en principe être supportées par l'ensemble des citoyens (ATA/607/2008 du 2 décembre 2008).

En vertu du principe de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATA/320/2006 du 13 juin 2006 ; ATA/755/2005 du 8 novembre 2005).

Toutefois, la réglementation légale en la matière est nécessairement schématique en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois compatible avec les principes susmentionnés. A cela s'ajoute

que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.107/2007 du 4 septembre 2007 et les réf. citées).

En l'espèce, la justification du barème A provient du fait que la prestation en capital n'est imposée qu'auprès du bénéficiaire, sans prise en compte d'éventuelles prestations en capital reçues par son conjoint. Il s'ensuit que les contribuables - quel que soit leur statut personnel - qui touchent une prestation en capital de prévoyance professionnelle sont imposés de la même manière. Le grief du recourant est donc infondé.

7. Le recourant entend bénéficier du rabais d'impôt prévu aux art. 10 et 14 LIPP-V.

Le rabais d'impôt représente une déduction sociale tarifaire qui remplace certaines déductions sociales relevant de la compétence cantonale, il est accordé dans le cadre de la taxation ordinaire du revenu du contribuable et ce dernier ne peut pas en bénéficier également dans le cadre de l'impôt annuel entier auxquelles sont soumises les prestations en capital de prévoyance. A cela s'ajoute, que la taxation des prestations en capital de prévoyance est une taxation spéciale à taux réduit.

Dans la mesure où, les prestations en capital de prévoyance professionnelle font l'objet d'une imposition séparée privilégiée, elles ne sont pas visées par les dispositions générales prévoyant le rabais d'impôt, de sorte que la question de la compatibilité du système du rabais d'impôt avec le droit supérieur souffre de rester ouverte.

8. Au vu de ce qui précède, le recours ne peut être que rejeté. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 juin 2009 par Monsieur B_____ contre la décision du 20 avril 2009 de la commission de cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur B_____ un émolument de CHF 500.- ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 Me Michel Lambelet, avocat du recourant, 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 adj. a.i. :

F. Rossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :