

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2882/2006-ICC

ATA/804/2010

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 16 novembre 2010**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur J \_\_\_\_\_**

représenté par Me Michel Lambelet, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 4 mai 2009 (DCCR/357/2009)**

---

## EN FAIT

1. Monsieur J\_\_\_\_\_, contribuable genevois, est marié.
2. Le 9 février 2006, l'institution de prévoyance professionnelle « Vorsorgestiftung der National Versicherung » lui a versé la somme de CHF 41'145,95 correspondant à son capital de prévoyance professionnelle (2<sup>ème</sup> pilier).
3. Cette prestation a fait l'objet d'un bordereau pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) notifié par l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) le 25 avril 2006. Le montant net de l'impôt selon l'art. 11 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 (aLIPP-V - D 3 16) s'élevait à CHF 1'521,20, calculé sur la base de l'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. M. J\_\_\_\_\_ a élevé réclamation à l'encontre du bordereau susmentionné le 24 mai 2006.  
  
Nonobstant le fait qu'il était marié, 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 ne s'élèverait pas à quelque CHF 1'520.- mais à quelque CHF 500.-.
5. Par décision du 15 juin 2006, l'AFC a maintenu l'imposition notifiée le 25 avril 2006 conforme à l'art. 18 aLIPP-V.
6. Dans l'intervalle, soit le 23 mars 2006, M. J\_\_\_\_\_ avait reçu deux nouveaux versements correspondant à ses capitaux de prévoyance individuelle liée (3<sup>ème</sup> pilier) émanant de la « Schweizerische National Leben AG » s'élevant respectivement à CHF 29'430,20 et CHF 31'991,70.
7. En raison de cet élément nouveau, l'AFC a notifié le 23 juin 2006 aux époux J\_\_\_\_\_ deux nouveaux bordereaux d'impôt (ICC et IFD) annulant et remplaçant ceux du 25 avril 2006.

Pour l'ICC, l'impôt calculé sur les mêmes bases que précédemment s'élevait à CHF 4'692,15.

Pour l'IFD, l'impôt calculé sur la base de l'art. 38 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) s'élevait à CHF 609.-.

8. Par décision du 27 juillet 2006, l'AFC a rejeté la réclamation ICC formée par M. J\_\_\_\_\_ le 11 juillet 2006 et maintenu l'imposition du 23 juin 2006, conforme à l'art. 18 aLIPP-V.
9. M. J\_\_\_\_\_ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), par acte du 4 août 2006.

Le renvoi de l'art. 18 al. 2 aLIPP-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 aLIPP-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 aLIPP-V avec suite de frais et dépens.

10. L'administration s'est opposée au recours le 12 janvier 2007. Les conclusions du contribuable allaient à l'encontre de ce qui était prévu expressément à l'art. 18 aLIPP-V. Le principe de la légalité s'appliquait strictement dans le domaine des contributions publiques.
11. Par décision du 4 mai 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 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 - 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.

12. Le 2 juin 2009, M. J\_\_\_\_\_ 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.

13. Dans sa réponse du 28 juillet 2009, l'AFC a sollicité la suspension de l'instruction de la cause, un litige portant sur la même problématique étant actuellement pendant devant le Tribunal administratif (cause A/2656/2006).

Sur le fond, elle s'est opposée au recours. Les conclusions du contribuable allaient à l'encontre de ce qui était prévu expressément à l'art. 18 aLIPP-V. Le principe de la légalité s'appliquait strictement dans le domaine des contributions publiques.

14. Vu l'accord du recourant sur la demande de suspension présentée par l'AFC, l'instruction de la cause a été suspendue par décision du 10 août 2009.

15. Le 14 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 précitée.

16. Le 28 septembre 2010, le recourant a conclu dans le même sens.

17. Sur quoi, la cause a été 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 l'ICC 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<sup>er</sup> janvier 2010 par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).
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<sup>ème</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>ème</sup> 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<sup>ème</sup> législature, 3<sup>ème</sup> année, 10<sup>ème</sup> 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 du recourant qui succombe (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**préalablement :**

prononce la reprise de l'instruction de la cause ;

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 2 juin 2009 par Monsieur J\_\_\_\_\_ contre la décision du 4 mai 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

**au fond :**

rejette le recours du 2 juin 2009 ;

met à la charge de Monsieur J\_\_\_\_\_ 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 ;

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

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

M. Tonossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :