Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 686/2018

Arrêt du 21 janvier 2019

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd, Aubry Girardin, Donzallaz et Stadelmann.
Greffier: M. Tissot-Daguette.

Participants à la procédure
X._____,
recourant,

contre

Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève.

Objet
Impôts cantonal et communal 2011; déductions sociales,

recours contre l'arrêt de la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève du 7 août 2018 (ATA/808/2018).

Faits :

A.
En 2011, X._____ était domicilié dans le canton de Genève. Le 28 juin 2012, il a remis sa déclaration fiscale pour l'année 2011 à l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration fiscale). Il a notamment fait valoir un montant de 20'000 fr. de déduction au titre de charges de famille pour les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC). Sur demande de l'Administration fiscale, l'intéressé a attesté par pièce avoir versé, durant l'année 2011, un total de 2'759 fr. 22 en faveur de ses parents domiciliés en Serbie, dont le revenu et la fortune étaient pratiquement nuls.

B.
Par décision de taxation du 13 septembre 2012 relative à l'ICC 2011, l'Administration fiscale a en particulier admis la déduction d'un montant de 2'759 fr. au titre de charges de famille, seuls des versements bancaires justifiés étant admis en déduction. Sur réclamation de X._____ du 11 octobre 2012, l'Administration fiscale, le 17 décembre 2014, a partiellement modifié sa taxation en admettant un tiers de charge pour chacun des deux parents, soit une déduction totale de 6'666 francs. Le contribuable a recouru contre cette décision sur réclamation le 17 décembre 2014 auprès du Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif de première instance). Celui-ci, par jugement du 3 octobre 2016, a admis le recours et reconnu à l'intéressé la possibilité de déduire deux charges de famille entières de 10'000 fr. chacune. Le 28 novembre 2016, l'Administration fiscale a recouru auprès de la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice) qui, par arrêt du 7 août 2018, a admis le recours, annulé le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 octobre 2016, ainsi que la décision sur
réclamation de l'Administration fiscale du 17 décembre 2014 et rétabli le bordereau d'ICC 2011 du 13 septembre 2012. Interprétant les dispositions légales cantonales topiques, elle a jugé que le contribuable ne pouvait que prétendre à une déduction effective des montants versés.

C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt de la Cour de justice du 7 août 2018 et de confirmer le

jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 octobre 2016.
La Cour de justice persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale conclut au rejet du recours.

Considérant en droit :

1.
La décision attaquée relève du droit public et aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est ouverte sur la base de l'art. 82 let. a LTF. Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 al. 1 et 2 LTF), le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). Par ailleurs, le recourant, qui a participé à la procédure devant l'autorité précédente, est particulièrement atteint par la décision entreprise en tant que contribuable et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Il a ainsi qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

2.
Le Tribunal fédéral statue en principe sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Les faits et les critiques invoqués de manière appellatoire sont irrecevables (ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF).

3.

3.1. La loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP/GE; RSGE D 3 08), entrée en vigueur le 1 er janvier 2010 (art. 71 LIPP/GE), traite de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune prélevés par le canton de Genève auprès des personnes physiques (art. 1 LIPP/GE). Le chapitre III (art. 17 ss LIPP/GE) concerne l'impôt sur le revenu et sa section 4 (art. 39 et 40 LIPP/GE) traite en particulier des déductions sociales. L'art. 39 LIPP/GE, qui est intitulé "Déduction pour charges de famille" a la teneur suivante:

" 1 Est déduit du revenu net annuel:

- 9 000 francs pour chaque charge de famille; dès la période fiscale 2011, ce montant est porté à 10 000 francs;
- 4 500 francs pour chaque demi-charge de famille; dès la période fiscale 2011, ce montant est porté à 5 000 francs.
Lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, la déduction est répartie entre ceux-ci.

2 Constituent des charges de famille:
Enfants mineurs
- chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas 15 333 francs (charge entière) ou 23 000 francs (demi-charge), pour celui des parents qui en assure l'entretien;
Enfants majeurs
- chaque enfant majeur, jusqu'à l'âge de 25 ans révolus, qui est apprenti au bénéfice d'un contrat d'apprentissage ou étudiant régulièrement inscrit dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, et dont la fortune ne dépasse pas 87 500 francs, lorsqu'il n'a pas un revenu supérieur à 15 333 francs (charge entière) ou 23 000 francs (demi-charge), pour celui des parents qui pourvoit à son entretien;
Proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins
- les ascendants et descendants (dans les autres cas que ceux visés aux lettres a et b du présent alinéa), frères, soeurs, oncles, tantes, neveux et nièces, incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, qui n'ont pas une fortune supérieure à 87 500 francs ni un revenu annuel supérieur à 15 333 francs (charge entière) ou à 23 000 francs (demi-charge), pour celui de leur proche qui pourvoit à leur entretien."

3.2. Il ressort de l'arrêt entrepris qu'en 2011, le recourant a accordé une aide de 2'759 fr. 22 en faveur de ses parents domiciliés en Serbie, à titre de charges de famille. Sans qu'elle ne traite expressément de la question, la Cour de justice a implicitement considéré que les parents du recourant remplissaient les conditions de "proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins" de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP/GE. Procédant à une interprétation de la disposition légale cantonale précitée, elle a en revanche exclu deux déductions forfaitaires de 10'000 fr. chacune du revenu net annuel du recourant, admettant uniquement une déduction effective de 2'759 fr., correspondant au montant effectivement versé.

3.3. Le recourant se prévaut d'une violation de l'art. 9 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), en ce que la Cour de justice a traité la déduction en cause comme une déduction sociale, mais que par son interprétation correspondant à la déduction d'une prestation effective, il en a fait une déduction générale qui n'est pas prévue par l'art. 9 al. 2 LHID et qui est donc exclue. Pour le surplus, le recourant invoque également une violation du principe de la légalité ancré à l'art. 127 al. 1 Cst., estimant que l'interprétation effectuée par l'autorité précédente de l'art. 39 LIPP/GE est en particulier contraire à la volonté du législateur cantonal qui a arrêté une disposition au texte clair, ainsi qu'une violation du principe de l'imposition selon la capacité contributive.

4.
D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de son application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID.
Cependant, lorsque les dispositions de la LHID laissent une certaine marge de manoeuvre aux cantons, l'examen de l'interprétation du droit cantonal est limité à l'arbitraire (ATF 144 II 313 consid. 5.3 p. 319); les griefs doivent alors être motivés conformément aux exigences accrues de l'art. 106 al. 2 LTF. Cette disposition reprend le principe d'allégation (" Rügeprinzip "), selon lequel l'acte de recours doit, sous peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation (ATF 141 I 36 consid. 1.3 p. 41 et les références citées). Le recourant ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux. Le Tribunal fédéral n'a pas à vérifier de lui-même si l'acte entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité (ATF 136 II 304 consid. 2.5 p. 314 et les références citées).

5.

5.1. La Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes; elle prend en considération les efforts des cantons en matière d'harmonisation (art. 129 al. 1 Cst.). L'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. Les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt, notamment, ne sont pas soumis à l'harmonisation fiscale (art. 129 al. 2 Cst.).
Fondée sur cette disposition, l'Assemblée fédérale a arrêté la LHID (ATF 131 I 291 consid. 2.4.1 p. 298). Cette loi, qui désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID), dispose en particulier que lorsqu'aucune réglementation particulière n'est prévue, les impôts cantonaux et communaux sont établis en vertu du droit cantonal. Restent en particulier de la compétence des cantons la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôt (art. 1 al. 3 LHID).

5.2. S'agissant plus particulièrement des déductions, la LHID en fait mention à son titre 2, chapitre 2, section 2 (art. 9 et 10 LHID). Outre l'art. 10 LHID qui concerne les déductions admises en cas d'activité lucrative indépendante, l'art. 9 LHID traite des déductions pouvant être défalquées de l'ensemble des revenus imposables et les énumère. Il ressort de la lettre de cette disposition que les déductions autorisées sur le revenu y sont réglées exhaustivement. 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, à l'exception, depuis le 1 er janvier 2016, de la possibilité pour les cantons de déterminer un montant maximal pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (RO 2015 651). L'art. 9 al. 2 LHID donne pour sa part une liste exhaustive des déductions sociopolitiques autorisées (déductions générales ou anorganiques). Les cantons ont l'obligation de reprendre ces déductions au plan cantonal, une compétence cantonale n'étant réservée que dans certains cas et son étendue

expressément limitée au choix des montants des déductions. L'art. 9 al. 3 et 3
bis LHID indique les déductions relatives notamment aux frais nécessaires à l'entretien et à la remise en état des immeubles, ainsi qu'aux coûts de démolition en vue d'une construction de remplacement. L'art. 9 al. 3 LHID mentionne également des déductions incitatives en matière de protection de l'environnement, d'économie d'énergie et de restauration de monuments historiques que les cantons peuvent prévoir, sous certaines conditions (art. 9 al. 3 let. a et b LHID). Ceux-ci ont la faculté de reprendre, ou non, les déductions en cause, mais pas de les modifier ou de les compléter. Finalement, l'art. 9 al. 4 LHID indique qu'aucune autre déduction ne sera admise, à l'exception des déductions pour enfants et autres déductions sociales qui sont les seules à demeurer dans la compétence exclusive des cantons (ATF 128 II 66 consid. 4b p. 71).

La teneur de l'art. 9 al. 4 LHID laisse ainsi une grande marge de manoeuvre au législateur cantonal dans la mise en place des déductions sociales (cf. arrêt 2C 287/2015 du 23 juillet 2015 consid. 3.2 et les références citées), qui relèvent donc du droit cantonal autonome.

5.3. Selon la jurisprudence, constituent des déductions sociales celles qui ont pour but d'adapter (de manière schématique) la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables conformément au principe de l'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst. Ce sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles et, sous cet angle restreint, une certaine égalité de traitement (ATF 141 II 338 consid. 4.5 p. 344 et les références citées). La réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. Le Tribunal fédéral a retenu à plusieurs reprises qu'il n'est pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et que, de ce fait, le législateur est autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'est pas possible de réaliser une
égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables. A cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées et qu'il existe un risque de créer de nouvelles inégalités (ATF 141 II 338 consid. 4.5 p. 344 s. et les arrêt cités).

6.

6.1. En l'occurrence, personne ne remet en doute le caractère de déduction sociale de l'art. 39 LIPP/GE. Certes, la simple dénomination "déduction sociale" par le législateur n'est pas déterminante (cf. ATF 131 I 377 consid. 4.2 p. 384). Toutefois, en l'espèce, la déduction pour charges de famille vise effectivement à prendre en compte la situation sociale et familiale des contribuables qui se voient dans l'obligation de subvenir aux besoins de proches nécessiteux. Cette déduction sociale est d'ailleurs prévue aussi bien par la LIFD (RS 642.11; art. 35 LIFD) que par pratiquement toutes les législations fiscales cantonales (cf. Administration fédérale des contributions, Brochures fiscales 2017, Impôts sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques, Déductions sociales du revenu, Déduction pour personnes nécessiteuses à charge du contribuable). Outre le fait que le principe d'une charge de famille peut effectivement constituer une déduction sociale, la lettre même de l'art. 39 LIPP/GE remplit toutes les conditions posées à ce type de déductions, telles que présentées ci-avant. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs déjà eu l'occasion de reconnaître à la disposition précitée le caractère de déduction sociale (arrêt 2C 313/2018 du
17 septembre 2018 consid. 3.2).

6.2. Comme on l'a vu, l'art. 9 al. 4 LHID laisse une grande marge de manoeuvre aux cantons pour mettre en place des déductions sociales. Ainsi, dans la mesure où l'art. 39 LIPP/GE réunit les conditions d'une telle déduction au sens de la disposition précitée et que le législateur fédéral, à l'art. 9 al. 4 LHID, ne donne aucune indication aux cantons sur la manière dont ils ont à concevoir leurs déductions sociales, l'examen de l'interprétation donnée à la disposition de droit cantonal litigieuse par la Cour de justice doit se limiter à l'arbitraire (cf. consid. 4 ci-dessus).

6.2.1. La Cour de justice a procédé à une interprétation complète de l'art. 39 LIPP/GE. Elle a ainsi présenté sa jurisprudence constante prévoyant que la notion de proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins doit être interprétée strictement (cf. ATA/167/2018 du 20 février 2018). Elle a en outre exposé la provenance de la notion de "proche nécessiteux" et les divers travaux

parlementaires ayant conduit à l'adoption de la disposition en cause, en particulier le projet de loi déposé par plusieurs députés au Grand Conseil (PL 10'199) prévoyant des déductions pour charges de famille et le projet de loi du Conseil d'Etat genevois (PL 10'385) qui lui a succédé. La Cour de justice a retenu que l'art. 39 LIPP/GE contenu dans ces deux projets de loi était nouveau et visait à remplacer le rabais d'impôt additionnel pour charge de famille de l'ancien droit cantonal par une déduction sociale sur le revenu. Citant le mémorial du Grand Conseil (MGC 2008-2009/IX A 11612), elle a rappelé qu'une déduction sociale devait, par définition, permettre une adaptation plus fine de la charge fiscale à la capacité contributive de l'assujetti en fonction des charges, de sa vie privée et de sa situation personnelle. La Cour de justice a jugé
que les développements effectués tendaient vers une déduction effective, comme cela était prévu à l'origine par le PL 10'199, solution qui s'inscrivait dans le cadre de l'approche stricte des déductions accordées aux proches nécessiteux, confirmée tant par le législateur que par la jurisprudence constante. Elle n'a par conséquent admis en déduction que le montant de 2'759 fr. effectivement versé par le recourant en faveur de ses parents.

6.2.2. Pour sa part, le recourant présente également les divers travaux parlementaires ayant abouti à l'adoption de l'art. 39 LIPP/GE. Il estime en substance que rien dans ces travaux ne permet d'affirmer que le législateur ait voulu faire dépendre l'octroi de la déduction en cause de l'ampleur de l'entretien consenti, ni qu'il ait voulu traiter différemment les contribuables faisant ménage commun avec leurs proches de ceux qui en vivent séparés. Il considère de ce fait que l'interprétation donnée par la Cour de justice à l'art. 39 LIPP/GE viole le principe de la légalité et de l'imposition selon la capacité contributive et apparaît comme arbitraire.

6.2.3. Outre qu'il est douteux que la motivation du recourant satisfasse aux conditions de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF, dans la mesure où celui-ci ne fait en réalité que substituer sa propre interprétation de la disposition cantonale en cause à celle de l'autorité précédente, force est de constater que l'interprétation donnée par la Cour de justice respecte aussi bien le principe de la légalité que celui de l'imposition selon la capacité contributive et ne saurait être considérée comme étant arbitraire.
Tout d'abord, comme cela a été expliqué au consid. 5.4 ci-dessus, le principe même de la déduction sociale respecte l'art. 127 al. 2 Cst. En l'occurrence, l'interprétation qui est donnée par la Cour de justice de l'art. 39 LIPP/GE respecte d'autant plus le principe de l'imposition selon la capacité contributive qu'elle prend en compte ce que le contribuable a effectivement versé comme montant au titre de charge de famille. Il en va par ailleurs de même du principe de la légalité, puisque l'interprétation précitée tient compte de la lettre de la loi qui détermine le montant maximum de la charge déductible, le cercle des contribuables qui peuvent en bénéficier et les conditions posées à l'admission par l'autorité fiscale de cette déduction. Cette interprétation prend en outre en compte la volonté du législateur, exprimée au travers des divers travaux parlementaires cantonaux. Finalement, il faut également constater que l'interprétation donnée par l'autorité précédente de l'art. 39 LIPP/GE n'est aucunement arbitraire. Sur le plan fédéral, l'art. 35 al. 1 let. b LIFD prévoit en effet une solution qui tient également indirectement compte du montant effectivement versé, en permettant une déduction de 6'500 fr. dès que l'entretien en
faveur de chaque personne, totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, atteint au moins ce montant. Cela signifie que la personne qui s'acquitte d'une somme moins élevée ne peut rien déduire. En ce sens, l'interprétation que la Cour de justice fait de l'art. 39 LIPP/GE qui, en plus de se fonder sur une analyse approfondie du texte de la loi et de sa genèse, tient compte du versement effectif, est pleinement soutenable dès lors qu'elle est même plus favorable au contribuable que ce que prévoit la LIFD. On ne saurait ainsi considérer comme étant arbitraire le fait de retenir que le Tribunal administratif de première instance ne pouvait juger que l'art. 39 LIPP/GE consacrait un silence qualifié et octroyer au recourant deux déductions forfaitaires de 10'000 fr. chacune en lien avec l'aide accordée par celui-ci à ses parents en 2011, alors qu'il leur a versé un montant total de 2'759 francs. On ne peut par conséquent qu'écarter les griefs du recourant.

7.
Sur le vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Les frais judiciaires sont mis à la charge du recourant (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.
Le présent arrêt est communiqué au recourant, à l'Administration fiscale cantonale et à la Chambre administrative de la Cour de justice de la République et canton de Genève.

Lausanne, le 21 janvier 2019
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Tissot-Daguette